Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Curso de Especialização em Direito Tributário

João Pedro Riccioppo Cerqueira Gimenes

A ANÁLISE DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO À LUZ DOS PRINCÍPIOS DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, E DA JUSTIÇA FISCAL

São Paulo

2019

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Curso de Especialização em Direito Tributário

João Pedro Riccioppo Cerqueira Gimenes

A análise do Sistema Constitucional Tributário à luz dos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, e da justiça fiscal

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em Direito Tributário, sob a orientação do Prof. Dr. **Fábio Lemos Cury**.

São Paulo
2019

João Pedro Riccioppo Cerqueira Gimenes

A análise do Sistema Constitucional Tributário à luz dos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, e da justiça fiscal

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em Direito Tributário, sob a orientação do Prof. Dr. **Fábio Lemos Cury**.

Data de aprovação: ____/____/____

Banca Examinadora:

_____

Prof. Dr. Fábio Lemos Cury

_____

Prof. _____

_____

Prof. _____

Dedicatória e Agradecimento

Dedico este trabalho aos meus familiares por todo o suporte ao longo dessa trajetória.

*Agradeço especialmente ao **Fábio Lemos Cury**, admirável Professor, por todo o suporte durante o curso de Especialização.*

RESUMO

O presente trabalho tem por objeto principal a análise do sistema constitucional tributário brasileiro. Nesse sentido, buscou-se o convencimento dos leitores que o sistema tributário brasileiro encontra-se em desalinho com alguns ditames constitucionais, resultando em um sistema tributário injusto e ineficaz, apresentando efeitos regressivos. Em paralelo, e não menos importante, também foram analisadas as principais bases de incidência tributária, como a base patrimônio, renda e consumo, e como estas também podem influenciar no sistema tributário. Sendo a partir do exame e interpretação de princípios constitucionais tributários, como o princípio da igualdade tributária, e sob o manto deste, o princípio da capacidade contributiva, bem como alertamos acerca da importância da regra da progressividade, e em a atuação conjunta com a seletividade tributária, é que realizamos nosso estudo. Nessa perspectiva, foram expostos algumas premissas conceituais, como os conceitos de sistema e ordenamento jurídico, fontes do direito, princípios, assim como as diretrizes previstas na própria Constituição Federal e o sistema constitucional tributário. Dessa forma, revelou-se a necessidade do cumprimento dos referidos princípios constitucionais tributários, regramentos e normas já presentes em nosso texto constitucional, os quais podem e devem ser aplicados como instrumentos fundamentais para alcançarmos a situação pretendida de justiça fiscal

Palavras-chave: Direito Tributário. Sistema Constitucional Tributário. Princípios. Justiça Fiscal. Regressividade. Tributação da Renda. Tributação do Consumo. Igualdade. Capacidade Contributiva. Progressividade. Seletividade.

ABSTRACT

The present study has as main object the analysis of the brazilian constitutional tax system. In this regard, we sought to convince the readers that the brazilian tax system is in disarray with some constitutional dictates, resulting in an unfair and ineffective tax system, with regressivity effects. At the same time, and not least important, we also analyzed the main tax bases, such as patrimony, income and consumption, and how they can also influence our tax system. It is from the examination and interpretation of our constitutional tax principles, such as the principle of tax equality, and under its cloak, the principle of contributory capacity, as well, we warn about the importance of the rule of progressivity, and the joint acting with the tax selectivity, is that we approach our study. From this perspective, we exposed some conceptual premises, such as the concepts of system and legal system, sources of law, principles, as well as the guidelines set forth in the Federal Constitution and the constitutional tax system. Therefore, it was revealed the necessity to compliance with the mentioned constitutional tax principles, rules and legal rulings already present in our constitutional text, which can and should be applied as fundamental instrument to reach the intended situation of tax justice.

Keywords: Tax law. Constitucional Tax System. Principles. Tax Justice. Tax Regressivity. Income Taxation. Consumption Taxation. Tax Equality. Contributory Capacity. Progressivity. Selectivity.

Lista de Tabelas

Tabela 1: Carga Tributária e Variações por Base de Incidência – 2017 x 2016 12

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO. 9

1. NOÇÕES PRELIMINARES 15

1.1. SOBRE SISTEMA E ORDENAMENTO JURÍDICO 15
1.2. FONTES DO DIREITO 17
1.2.1. A CONSTITUIÇÃO FEDERAL COMO FONTE DO DIREITO TRIBUTÁRIO E SUA INFLUÊNCIA NA FORMAÇÃO DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO 20

2. DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL 24

3. MATRIZ TRIBUTÁRIA E SUAS PRINCIPAIS BASES DE TRIBUTAÇÃO 27

3.1. CONCEITO DE MATRIZ TRIBUTÁRIA 27
3.1.1. BASE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA SOBRE O PATRIMÔNIO 29
3.1.2. BASE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO 32
3.1.3. BASE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA SOBRE A RENDA 34

4. SOBRE JUSTIÇA FISCAL 38

4.1. SOBRE JUSTIÇA FISCAL E JUSTIÇA SOCIAL 39
4.2. SOBRE PRINCÍPIOS E SUA NORMATIVIDADE 40
4.2.1. PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA 45
4.2.2. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA 47
4.2.2.1. A REGRA DA PROGRESSIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL 50

5. A QUESTÃO DA REGRESSIVIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO 53

5.1. A REGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO E O CONTRAPESO DA PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA 54
5.2. A ESSENCIALIDADE E A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL 56

6. CONCLUSÃO 59

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 61

INTRODUÇÃO

Não há dúvida de que o Direito Tributário Brasileiro, apesar de ser matéria dotada de enorme complexidade, é um dos mais fascinantes dos ramos do nosso Direito, assim como é certamente um dos mais polêmicos e impactante.

A relação entre contribuinte e Estado comumente se revela conflitante, sendo muitas as consequências que a imposição de um tributo representa na sociedade. Dada sua complexidade, o nosso sistema tributário de longa data já foi descrito como "manicômio tributário" ou "carnaval tributário"[1].

Nos últimos anos, o brasileiro exprimiu discordância no modo em que o Estado gasta o dinheiro público e diante dos recursos que a sociedade brasileira disponibiliza ao Poder Público, os quais são despendidos sem o retorno esperado.

O cenário político-econômico do Brasil registrou grande instabilidade e diversas movimentações negativas, decorrente da má gestão pública, causando grande preocupação aos cidadãos brasileiros, em vista as expectativas e saúde financeira fragilizada do nosso país, trazendo à reflexão questões relevantes aos temas de Direito Tributário, Direito Econômico e Direito Financeiro.

Em desdobramento, discussões voltadas ao Sistema Tributário e sua melhor e efetiva aplicação fazem parte do cotidiano político de um Estado, principalmente em meio a contextos político-econômicos alvoroçados.

A grande maioria dos cidadãos brasileiros possuem a percepção de que o montante obtido e arrecadado pelo governo brasileiro, diante da arrecadação tributária, é mal administrado.

A população não recebe o retorno social esperado, no que tange ao serviço público prestado e oferecido, comprometendo a capacidade contributiva, ante ao montante de tributos recolhidos.

---

[1] Cf. BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2ª ed. São Paulo: Lejus. 1999.

No Brasil, em junho de 2013, tal percepção restou evidenciada e aflorada quando ocorreram as maiores manifestações populares da nossa história recente (já denominadas historicamente de “Manifestações Junho” ou “Jornadas de Junho”), assim como aos protestos que ocorreram por todo o nosso país[2].

Inicialmente, os atos surgiram em oposição ao aumento da passagem de transporte público. No entanto, após poucos dias dos primeiros atos realizados, a mobilização atingiu afinidade de grande parte da população brasileira, e como consequência, alcançou diversos outros temas que eram de insatisfação e de indignação do cidadão brasileiro.

Assim, relembra-se que, os temas referentes aos gastos públicos, à má qualidade dos serviços públicos e sua prestação em geral, bem como a corrupção política, foram alvos de questionamentos e protestos, resultando em uma repercussão nacional e internacional.

Em paralelo, a respeito da carga tributária[3] brasileira, a qual deve ser entendida como uma relação entre o Produto Interno Bruto (PIB) e a arrecadação, e essa como somatório de todos os pagamentos de tributos, efetuados por pessoas físicas e jurídicas, para todas as esferas de governo em determinado período. E o resultado dessa relação medirá o esforço financeiro da sociedade para custeio das atividades estatais. No ano de 2017, a carga tributária bruta brasileira atingiu 32,43%[4]. Enquanto que, no ano de 2018, a carga tributária brasileira chegou a 35,07%[5] do PIB.

O momento atual é marcado por endividamento e crises enfrentadas por diversos setores econômicos, as quais, demandam um apanhado de reformas de base, como por

---

2 CALIL, Gilberto. **Embates e Disputas em torno das jornadas de junho**. Projeto História, n. 47, São Paulo, 2013, pp. 377-403.
Disponível em: <https://revistas.pucsp.br/index.php/revph/article/viewFile/17155/14571> Acesso em 13 set. 2019.

3 Segundo definição da Receita Federal do Brasil: a determinação da carga tributária compreende a agregação de todos os pagamentos efetuados por pessoas físicas e/ou jurídicas relativamente aos diferentes tributos ou contribuições para as três esferas de governo (federal, estadual ou municipal) no período de um ano. Esse valor é comparado com o Produto Interno Bruto no mesmo período, resultado em uma medida do esforço financeiro da sociedade para o custeio das atividades estatais.
Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf >. Acesso em: 23 ago. 2019.

4 BRASIL. **Carga Tributária no Brasil 2018: Análise por Tributos e Bases de Incidência.** 2017.
Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf >. Acesso em: 23 ago. 2019.

5 Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,carga-tributaria-bate-recorde-de-35-07-do-pib-mesmo-com-a-economia-fraca,70002944416>. Acesso em: 23 ago. 2019.

exemplo, a reforma do Sistema Tributário Brasileiro, em pauta no cenário político da atualidade.

Em breves linhas, acredita-se que eventual reforma do sistema tributário brasileiro instituiria simplificação ao atual sistema, bem como teria o objetivo trazer redução de custos, seja sobre à Administração Pública, seja sobre os contribuintes; ajudando o país ao encontro positivo e estrutural das contas e gastos públicos, formando um sistema mais eficaz e eficiente, em comparação ao atual.

Aos leitores, estabelecemos que o presente trabalho não terá como objetivo analisar ou aprofundar-se em qualquer modalidade de proposta de reforma do Sistema Tributário Brasileiro, bem como não será alvo a crítica ou análise de gestão governamental das receitas tributárias.

O cenário que será estudado, formar-se-á a partir dos seguintes questionamentos: Será que o sistema tributário brasileiro poderia ser mais justo? Em qual sentido? Para quem? Qual a relação do sistema tributário brasileiro e a nossa constituição federal? O que é matriz-tributária? Quais são as principais bases para tributação no Brasil? Será que o sistema tributário respeita e observa princípios constitucionais tributários? Seria correto afirmar que o sistema tributário possui efeitos de regressividade? Se sim, quais eventuais causas?

No Brasil, em sentido amplo, a tributação compreende-se como uma atividade que abrange tanto a própria instituição de tributos, quanto a arrecadação e a fiscalização de seu recolhimento, estas últimas em viés de atividades administrativas[6].

Ainda, quanto ao exercício de pagamento de tributos no Brasil, como veremos, diversos fatores influenciam diretamente no resultado da ineficiência do sistema, e/ou ineficiência arrecadatória.

Do lado dos contribuintes, é certo que, para muitos, o nosso sistema tributário revela-se demasiadamente complexo e burocrático. Por vez, sobre tais características e denominações, interligam-se, (1) a má gestão das receitas governamentais; (2) grande

---

6 COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional.** 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.61.

quantidade de obrigações acessórias; e (3) grande carga tributária incidente sobre uma única base de tributação.

De fato, as obrigações acessórias tornam o sistema tributário custoso e improdutivo[7]. Em consequência da enorme quantidade de normas que regulam e determinam os deveres instrumentais, exigindo relevante esforço tanto por parte dos contribuintes quanto da administração pública.

Em relação a terceira característica acima disposta, ao que passará ao nosso maior interesse, não menos importante que as outras duas, tem-se que a carga tributária incidente sobre a base consumo é excessivamente alta, representando, atualmente, a parcela mais significativa da carga tributária.

Sendo exatamente isso que demonstra, o relatório da Receita Federal do Brasil sobre a carga tributária no Brasil, ano de 2017[8].

Tabela 1: Carga Tributária e Variações por Base de Incidência – 2017 x 2016

Cód.	Tipo de Base	Arrecadação [R$ milhões]			% PIB			% da Arrecadação		
		2016	2017	Variação	2016	2017	Var (p.p. do PIB)	2016	2017	Var (p.p. da
0000	**Total:**	**2.021.164,68**	**2.127.369,88**	**106.205,21**	**32,29%**	**32,43%**	**0,14**	**100,00%**	**100,00%**	**0,00**
1000	Renda	404.390,60	408.941,58	4.550,98	6,46%	6,23%	-0,23	20,01%	19,22%	-0,78
2000	Folha de Salários	530.191,99	555.582,33	25.390,33	8,47%	8,47%	-0,00	26,23%	26,12%	-0,12
3000	Propriedade	91.379,43	97.512,32	6.132,90	1,46%	1,49%	0,03	4,52%	4,58%	0,06
4000	Bens e Serviços	961.400,45	1.030.411,76	69.011,31	15,36%	15,71%	0,35	47,57%	48,44%	0,87
5000	Trans. Financeiras	33.644,91	34.683,11	1.038,20	0,54%	0,53%	-0,01	1,66%	1,63%	-0,03
9000	Outros	157,30	238,79	81,49	0,00%	0,00%	0,00	0,01%	0,01%	0,00

Fonte: CETAD (Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros), Receita Federal – Ministério da Fazenda

Nota-se que, um sistema tributário como o brasileiro, que dentre outros fatores privilegia a tributação do consumo, em detrimento da tributação da renda e do patrimônio, contribui para que o Brasil seja um dos países mais desiguais do mundo.

---

[7] Segundo Relatório *Doing Business* 2019, em São Paulo são gastas 1.958 horas na declaração e pagamento de tributos. Cf. BANCO MUNDIAL. **Relatório Doing Business 2019**. Disponível em: <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/b/brazil/BRA.pdf>. Acesso em: 23 ago. 2019.

[8] BRASIL. **Carga Tributária no Brasil 2018: Análise por Tributos e Bases de Incidência.** 2017, p.5. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf >. Acesso em: 23 ago. 2019.

Veremos ao longo deste presente trabalho que a tributação sobre o consumo, quando na modalidade indireta, poderá resultar em efeitos e consequências negativas ao nosso país.

Trataremos da regressividade como um efeito da tributação sobre o consumo. Entendemos que a regressividade é uma anomalia no sistema tributário brasileiro, a qual impõe maior oneração à parcela da sociedade que possui menos riqueza, proporcionalmente, aos que possuem maior poder aquisitivo. Ou seja, há mais oneração à parcela que possui menor capacidade contributiva, em relação à parcela com maior.

Assim, no estudo da tributação sobre o consumo buscaremos entender o porquê uma pessoa de poucos recursos poderá destinar a totalidade de sua renda ao consumo, em sentido de incidência econômica tributária, e não incidência jurídica tributária.

Por vez, buscaremos discorrer sobre o sistema tributário e sobre justiça fiscal. A justiça fiscal que buscamos está ligada ao conceito de progressividade. Não falaremos de justiça social, ou distribuição de renda.

Nesse sentido, o nosso conceito de justiça fiscal partirá do pressuposto que quanto maior a capacidade contributiva, maior deverá ser o quinhão da contribuição às despesas comuns, para que se obtenha sacrifício equivalente entre todos. Nessa situação, tem-se distribuição justa da carga tributária, levando-se em conta os gastos públicos.

Ao final, buscaremos, dentro de nossa Constituição Federal, soluções para redução dos efeitos da regressividade no sistema tributário brasileiro.

Em assim sendo, será com base em tais constatações que direcionaremos o presente estudo, pretendendo demonstrar como o sistema tributário brasileiro pode atingir a justiça fiscal utilizando apenas os conceitos presentes em princípios constitucionais tributários, visando assim, também, ao mesmo tempo, afastar a situação da regressividade do nosso sistema, em atuação conjunta.

Deste modo, em conclusão ao tópico de introdução, para fins do presente estudo de monografia, vislumbra-se solidificar o entendimento de que para a aplicação de um Sistema Tributário Brasileiro eficiente, afastando-se a anomalia da regressividade, inegavelmente existente, deve-se diminuir os impactos sobre a base consumo, promovendo situação de justiça fiscal, atendendo ao delimitado pela nossa Constituição Federal, especialmente aos

preceitos e princípios constitucionais da igualdade tributária, da capacidade contributiva, da progressividade e da seletividade.

1. NOÇÕES PRELIMINARES

Diante de tal panorama traçado em tópico introdutório, acredito que uma análise conceitual sobre os temas: sistema, ordenamento jurídico e fontes do direito se faz necessária e será de grande ajuda ao desenvolvimento desse presente estudo, como sistema de referência.

Assim, aos próximos tópicos passarei a uma maior conexão e tentativa de apego ao constructivismo lógico-semântico, corrente do pensamento jurídico tão presente e formada nesse curso de especialização em Direito Tributário, que teve como grande precursor Paulo de Barros Carvalho, buscando, assim, determinar e expor conceitos utilizados a partir de definições consistentemente elaboradas, reforçada por uma análise da lógica do direito.

1.1. SOBRE SISTEMA E ORDENAMENTO JURÍDICO

Quando se pretende estudar o sistema tributário nacional e afirmar que sobre esse, a tributação sobre o consumo representa sua maior parcela, e que isso implica na existência de um anomalia em nosso sistema, denominada de regressividade, mister se faz a importância desse tópico, iniciaremos pela compreensão de sistema, e após de ordenamento jurídico.

A visão analítico-hermenêutica do direito faz-me insistir na distinção entre ordenamento e sistema.

Sobre sistema digo ser resultado de uma elaboração doutrinal e científica de um determinado texto jurídico em estado bruto que, assim, representa o ordenamento.

A metodologia empregada permite a utilização e desenvolvimento de um pensamento filosófico, e dessa forma, em apego a esse recurso, tem-se que o sistema é maior que o ordenamento e cresce junto com este, e o ordenamento se enquadra de forma bruta dentro do sistema.

A noção fundamental de sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário; assim, podemos definir sistema como o conjunto

de elementos relacionados e coordenados entre si[9], e aglutinados perante uma referência determinada[10].

Ainda, a condição de sistema é dada pela circunstância vista pela formação do conjunto de enunciados prescritivos[11] (lei, decreto, sentença, ato administrativo etc.) que se projetam sobre a região material das condutas interpessoais, e o direito posto há de ter um mínimo de racionalidade para ser compreendido pelos sujeitos destinatários[12].

Em acréscimo, utilizo as palavras de Lourival Vilanova, outro grande precursor do constructivismo lógico-semântico: "falamos de sistema onde se encontrem elementos e relações e uma forma dentro de cujo âmbito, elementos e relações se verifiquem"[13].

A respeito do assunto, assinala Paulo de Barros Carvalho:

> Os enunciados prescritivos, assim que postos em circulação, como conjunto de decisões emanadas das fontes de produção do direito, formariam matéria bruta a ser ordenada pelo cientista, à custa de ingentes esforços de interpretação e organização das unidades normativas em escalões hierárquicos, até atingir o nível apurado de sistema, entidade que apareceria como resultado desse intenso labor estruturante, sem contradições, isento de ambiguidades e pronto para ser compreendido pelo destinatário. O ordenamento seria o texto bruto, tal como meditado pelo órgãos competentes e tomado na multiplicidade das decisões concretas em que se manifesta a autoridade de quem legisla.[14]

---

9 NEVES, Marcelo. *apud* TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, pp. 57-58.

10 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27a ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p.144.

11 Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho: "Vê-se que os enunciados prescritivos ingressam na estrutura sintática das normas, na condição de proposição-hipótese (antecedente) e de proposição-tese (consequente). E tudo isso se dá porque firmamos a norma jurídica como unidade de mínima e irredutível de significação do deôntico." (cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 45). E também tem-se precisa lição quando diz "que uma coisa são os enunciados prescritivos, isto é, usados na função pragmática de prescrever condutas; outras, as normas jurídicas, como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas." (cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método.** 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 129).

12 CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit. (nota 9), p. 144.

13 FERRAZ JR., Tercio Sampaio *apud* TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, pp. 57-58.

14 CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit. (nota 9), p. 150.

Assim, o ordenamento forma-se por tais porções e conjuntos de textos legislados em forma bruta, e essas produções são e devem ser manifestadas por autoridades competentes, ocorrendo em tempos diversos e em diferentes condições de aparecimento[15].

O positivismo lógico-semântico permite traçar a conclusão de que o Direito Positivo, descrito como um binômio paralelo[16] de Ordenamento, é linguagem bruta e, assim, não alcança a conjuntura de sistema[17], sendo necessário o seu perfeito enquadramento dentro do sistema, e isso ocorrerá diante dos Cientistas do Direito, os quais exercem importante atividade organizacional.

1.2. FONTES DO DIREITO

Justifica-se a presença do estudo das fontes do direito no presente trabalho, diante de sua importância ao corpo lógico-estrutural desse, tendo em vista que, iniciada a busca pela exata compreensão do sistema tributário nacional, a nossa doutrina dominante, comumente, dispõe como premissa inicial ao desenvolvimento do pensamento jurídico a observação de que para o exato entendimento do nosso sistema tributário, a Constituição Federal deve ser o ponto de partida, assim como exerce fundamental papel de fonte do direito tributário (lei constitucional).

Assim, ao que será abordado sobre fontes do direito, implica, inicial reflexão acerca de como determinada regra jurídica ingressa no sistema do direito positivo.

As fontes do direito são os acontecimentos do mundo social, refletidos em modos de expressão do direito, isto é, juridicizados por regras do sistema e também credenciados para produzir normas jurídicas que introduzam no ordenamento outras normas, sejam gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas ou individuais e concretas[18].

---

[15] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método.** 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 225.
[16] CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit. (nota 14), p. 225.
[17] CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p.76.
[18] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p.70.

Pois bem, em apego aos ensinamentos doutrinários de Paulo de Barros Carvalho, as fontes do direito são focos ejetores de regras jurídicas[19], isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas.

Todo o sistema de normas, introdutórias e introduzidas, integra o direito positivo, enquanto, o conjunto de fatos aos quais a ordem jurídica atribuiu teor de juridicidade, formarão o território das fontes do direito posto[20].

Para enriquecer, relevante é o enquadramento de Lourival Vilanova sobre fontes do direito utilizado por Paulo de Barros Carvalho: "(...) O que denominamos "fontes do direito" são fatos jurídicos criadores de normas: fatos sobre os quais incidem hipóteses fácticas, dando em resultado normas de certa hierarquia."[21]

A propósito, válidos são os comentários e conceitos da professora Isabela Bonfá de Jesus:

> Fonte significa, no sentido jurídico, a origem primária do direito, que nada mais é do que uma série de fatos ocorridos no mundo que condicionaram o aparecimento da norma jurídica. Isto é, são os processos ou meios pelos quais a norma jurídica é produzida com legítima força obrigatória para direcionar o comportamento da vida em sociedade. É a expressão da vontade geral. As fontes do direito, em especial as fontes do direito tributário, podem ser classificadas em fontes materiais e formais. As fontes materiais se ocupam dos fatos da realidade social que, descritos hipoteticamente em normas tributárias, têm o condão de integrar o direito posto. Enquanto que as fontes formais são os próprios veículos introdutores das normas, que se dão pelo exercício das competências tributárias. Por sua vez, as fontes formais ainda se subdividem em: (i) Fontes primárias: que inovam a ordem jurídica, criando direito novo. Estão presentes no art. 59 da CF/88; (ii) Fontes secundárias: facilitam a aplicabilidade do direito, servem para a fiel execução da fonte primária, todavia, não inovam a ordem jurídica.[22]

Conclui-se que as fontes formais são estudadas como fórmulas que a ordem jurídica estipula para introduzir regras jurídicas no sistema, ao passo que, as materiais se voltam-se

---

19 CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit. (nota 17), p. 69.

20 Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p.71.

21 VILANOVA, Lourival *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p.72.

22 JESUS, Isabela Bonfá de. **Manual de direito e processo tributário**. In: Isabela Bonfá de Jesus, Fernando Bonfá de Jesus, Ricardo Bonfá de Jesus. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p.107.

aos fatos da realidade social que, uma vez descritos hipoteticamente nos supostos normativos, têm o condão de produzir novas proposições prescritivas para integrar o direito posto[23].

Assim, com a maestria de sempre, Paulo de Barros Carvalho descreve conclusivamente, em seu Curso de Direito Tributário, sobre o estudo das fontes:

> O estudo das chamadas fontes materiais do direito circunscreve-se ao exame do processo de enunciação dos fatos jurídicos, de tal modo que neste sentido a teoria dos fatos jurídicos é a teoria das fontes dogmáticas do direito. Já as fontes formais, correspondem à teoria das normas jurídicas, mais precisamente daquelas que existem no ordenamento para o fim primordial de servir de veículo introdutório de outras regras jurídicas.[24]

Com supedâneo em tais ponderações, as fontes nascem diante dos instrumentos introdutórios de normas. Portanto, a lei (na acepção lata – Constituição, lei complementar, lei ordinária etc.) e os demais estatutos normativos que têm vigor de lei são os únicos veículos credenciados a promover o ingresso de regras inaugurais no ordenamento jurídico brasileiro, pelo que é designado pelo respeitável doutrinador de "instrumentos primários"[25].

E, ingressam por meio dos instrumentos introdutórios de normas, elencados pelo mencionado artigo 59[26] da Constituição Federal. Teremos ainda, as fontes formais emanadas do Judiciário e do Executivo[27].

Dentre tais instrumentos primários, para fins do presente trabalho, nos atrelaremos apenas à lei constitucional, como instrumento primeiro e soberano, que por ocupar detalhadamente acerca da matéria tributária, influenciou e condicionou os demais diplomas regradores presentes em nosso ordenamento, isto é, como o direito tributário se expressa.

---

[23] Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit. (nota 19), p. 73.

[24] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 74.

[25] Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit. (nota 23), p. 77.

[26] Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:
I - emendas à Constituição;
II - leis complementares;
III - leis ordinárias;
IV - leis delegadas;
V - medidas provisórias;
VI - decretos legislativos;
VII - resoluções.

[27] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 453.

1.2.1. A CONSTITUIÇÃO FEDERAL COMO FONTE DO DIREITO TRIBUTÁRIO E SUA INFLUÊNCIA NA FORMAÇÃO DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Como aludido, ao estudo da compreensão do sistema constitucional tributário brasileiro está a necessidade de partimos do texto constitucional. Contudo, como será visto, o texto constitucional não deve ser limitado à mero ponto de origem, quer-se dizer que a nossa Constituição Federal apresenta-se indispensável na trilogia do direito tributário.

A Constituição Federal é a principal fonte do Direito Tributário no Brasil e disciplina quase exaustivamente o quadro da tributação, sendo da categoria das rígidas[28], o que significa dizer que para sua alteração existe um procedimento mais solene e complexo; acarretando uma importante consequência lógica: um sistema tributário rígido.

Essa circunstância, em viés metodológico, indica que será na Carta Magna que encontramos a dinâmica operacional do sistema tributário. Por sua vez, é na própria Constituição que nos deparamos com a feição do Estado, prevendo em seu texto os meios para seu custeio.

O texto constitucional brasileiro trata de quatro temas na seara tributária, sendo: (1) a previsão das regras-matrizes de incidência; (2) a classificação dos tributos; (3) a repartição de competências tributárias; e (4) as limitações ao poder de tributar[29].

Pois bem. Sem que seja perdido o fio da meada do tópico, em continuidade ao assunto de fonte do direito, como visto, a lei constitucional é considerada como um instrumento introdutório de normas de caráter primário, uma vez que a Constituição Federal possui estrutura de prescrever como outras normas devem ser produzidas, modificadas ou extintas.

---

[28] Em sintética lição, Roque Antônio Cazzarra: "7. A supremacia da Constituição brasileira vem resguardada por sua rigidez. Pode, é certo, ser emendada, mas somente por meio de um procedimento especial (art. 60, I-III, e §§ 1º e 5º), respeitadas as cláusulas pétreas (cerne fixo e irremovível da Carta Magna, a teor de seu art. 60, §4º, I- IV), inclusive as que consagram direitos do contribuinte e suas garantias. Sobremais, ela não pode ser emendada na vigência de intervenção federal, estado de defesa ou de sítio. 8. A Constituição da República Federativa do Brasil é rígida, na medida em que, além de ter força formal superior à dos demais atos normativos (leis, decretos, provimentos etc.), demanda, para ser modificada, processos especiais, nela expressamente previstos (votação bicameral e em dois turnos, quórum qualificado de três quintos, obediência às cláusulas pétreas etc.)." (cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 39).

[29] Cf. COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional.** 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 62.

Em melhor explicação, Paulo de Barros Carvalho expõe de maneira ampla e precisa sobre a lei constitucional:

> A lei constitucional, instrumento primeiro e soberano, que se sobrepõe aos demais veículos introdutórios de normas. Abriga, em grande parte, regras de estrutura, quer dizer, normas que prescrevem como outros normas dever ser produzidas, modificadas ou extintas. São verdadeiras sobrenormas, porque falam não diretamente da conduta que suscita vínculos tributários, mas do conteúdo ou da forma que as regras hão de conter. É na Lei das Leis que estão consignadas as permissões para os legislativos da União, dos Estados e dos Municípios instituírem seus tributos, como também é lá que estão fixados os limites positivos e negativos da atividade legiferante daquelas pessoas. Igualmente, é o texto constitucional portador dos grandes princípios que servem como diretrizes supremas a orientar o exercício das competências impositivas, consagrando os postulados que imprimem certeza e segurança às pretensões tributárias do Estado e, em contrapartida, preservam e garantem os direitos individuais dos cidadãos.[30]

Assim, importante ressaltar que dentro do complexo de normas presentes na Constituição Federal existem regras que prescrevem competências e procedimentos, não apenas para produzir normas infraconstitucionais, mas também para produzir normas de nível superior que irão se incorporar à Constituição.

Por sua vez, o texto normativo constitucional é formado por um sistema de proposições normativas, integrante de outro sistema de maior amplitude que é o ordenamento jurídico vigente.

Então, o ordenamento jurídico é, pois, formado por um conjunto de normas, em disposição hierárquica. Nessa, as normas jurídicas são situadas e ordenadas naquilo que se convencionou denominar nos estudos do direito de "pirâmide jurídica" [31].

Acerca da disposição das normas jurídicas em hierarquia e seu fundamento de validade, como bem queria significar Hans Kelsen[32], as normas superiores (em patamar máximo e nível supremo da ordem jurídica temos a Constituição) dão respaldo de validade às inferiores.

---

30 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 78.

31 CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 37.

32 KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 7ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

A relação sintática de subordinação entre normas é de suma importância, devendo afastar contrariedades e falta de harmonia, sob penalização de deixarem de ter validade no ordenamento jurídico, o que é comumente visto na seara tributária.

Em plena consonância enriquecedora, em muito acrescenta Tárek Moysés Moussallem, em Fontes do Direito Tributário, ao estabelecer conexão da lei constitucional com os conceitos de fontes do direito e fundamento de validade, expondo suas ideias, ao citar, principalmente, Kelsen. Assim vejamos:

> HANS KELSEN chama a atenção para o caráter figurativo e altamente ambíguo da expressão "fontes do direito", pois é empregada para designar os métodos de criação do direito, como o costume e a legislação (no seu sentido mais amplo, abrangendo também a criação do direito por meio de atos judiciais e administrativos, e de transações jurídicas), "mas também para caracterizar o fundamento de validade do Direito e, sobretudo, o fundamento final."
> Dentro de sua brilhante coerência interna de raciocínio, KELSEN reconhece na Constituição a fonte das fontes. Desse modo, a Constituição regularia a criação de toda a legislação pertencente ao sistema do direito positivo; a legislação (Códigos Processuais, Tributários, Comerciais, Cíveis, etc.) seria "fonte" da decisão judicial nele baseado; esta por sua vez seria a "fonte" do dever imposto à parte, e assim sucessivamente.
> Aqui se encontra a origem da estrutura hierárquica do ordenamento jurídico avistada por KELSEN.
> Ainda, sob a máxima de que o "direito regula a sua própria criação", KELSEN entende que não há possibilidade de a "fonte" do direito não ser outra que não o próprio sistema do direito positivo.[33]

Posto tal base, revela-se demonstrada a abrangência, bem como o que realmente significa quando no segmento jurídico relacionamos a lei constitucional como sendo fonte do direito, assim como o papel que exerce no ordenamento jurídico, no que tange ao fundamento de validade das normas. Pois bem, é no texto constitucional que veremos as fontes formais para as normas tributárias, seja para introdução e/ou conformação destas.

Desta feita, podemos direcionar o estudo ao campo do direito tributário. A Constituição Federal disciplina o sistema tributário nacional no Capítulo I do Título VI ("Da tributação e do Orçamento"), em seus artigos 145 a 162[34].

---

[33] MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2ª ed. São Paulo. Noeses, 2006, pp. 109-110.
[34] Visando manter o enfoque que desejamos ao presente trabalho: É cediço que as normas tributárias não se resumem apenas às dispostas no capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional.

O sistema tributário nacional forma-se a partir da conjugação de planos normativos constitucionais e infraconstitucionais, sendo: o texto constitucional, a lei complementar, a lei veiculadora de normais gerais em matéria tributária (o Código Tributário Nacional), e a lei ordinária (como instrumento de instituição de tributos).

Dentro do sistema Constituição Federal, encontramos subsistemas, como o subsistema constitucional tributário, formado por normas de matéria tributária[35].

Dissertando a respeito, o ilustre Humberto Ávila, com precisão, observa: "O Sistema Tributário Nacional, que regula pormenorizadamente a matéria tributária, mantém relação com a Constituição toda, em especial com os princípios formais e materiais fundamentais – independentemente de estarem expressa ou implicitamente previstos (...)"[36].

Portanto, o sistema tributário nacional além de manter relação com a nossa Constituição Federal, é formado pelo conjunto de impostos, taxas e contribuições por meio dos quais são obtidos recursos para o exercício das suas funções básicas do Estado[37].

A partir do próximo capítulo daremos início ao estudo do sistema tributário nacional questionando o relativo peso da carga tributária que vem sendo suportada pelos contribuintes, relacionada a uma reflexão à própria matriz tributária adotada pelo Brasil, em disposição pela nossa Constituição.

---

[35] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 159.
[36] ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 21.
[37] O presente trabalho reconhece a importância da ciência das finanças públicas e direito financeiro como inestimável material para o estudo da tributação no Brasil, contudo este não será nosso objetivo.

2. DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

As funções do sistema tributário nacional devem ser orientadas pela eficiência e equidade (como um dos princípios norteadores), para que assim, em nossa visão, consiga lograr êxito no exercício das finalidades que se propõe, constitucionalmente.

Além disso, a função que muito interessa é a função fiscal, que leva em consideração as funções do tributo (especificamente a função arrecadadora[38]) dentro do sistema tributário proposto constitucionalmente. Tendo em vista que, o tributo é a principal fonte de recurso do nosso Estado, para que este possa e consiga cumprir suas funções e finalidades básicas governamentais.

Em nota, profere Geraldo Ataliba:

> As normas tributárias, portanto, atribuem dinheiro ao estado e ordenam comportamentos, dos agentes públicos, de contribuintes e de terceiros, tendentes a levar (e tempo oportuno, pela forma correta, segundo critérios previamente estabelecidos e em quantias legalmente fixada) dinheiro dos particulares para os cofres públicos.[39]

A estrutura do sistema deveria ser assim simples, e, além do mais, no mundo de como deveria ser, o sistema seria liderado pelo objetivo de uma estrutura tributária que permitisse ao Estado arrecadar no montante de seus gastos/despesas e, ao mesmo tempo, lograr êxito nos objetivos distributivos e retorno social.

Ao próximo passo, em assunto de objetivo, recentes estudos tributários relatam e descrevem o que seria um bom sistema tributário (cf. teoria da tributação ótima), bem como quais objetivos deveria seguir.

Luís Eduardo Schoueri[40], ao tratar do assunto, aponta cinco características que um bom sistema tributário deveria ter e observar, sendo: (1) eficiência econômica: o sistema tributário não deve interferir na alocação econômica de recursos; (2) simplicidade administrativa: o sistema tributário deve ser de administração fácil e relativamente pouco custosa; (3) flexibilidade: o sistema tributário deve ser capaz de reagir facilmente (em alguns

---

[38] Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri: O tributo, na função arrecadadora, tem uma relação mediata com as funções fiscais, tendo em vista que é o meio mais relevante para a obtenção de recursos financeiros pelo Estado. (SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 36).
[39] ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª Ed. São Paulo, Malheiros Editores: 2016, p. 30.
[40] SHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, pp. 42-43.

casos automaticamente) a mudanças nas circunstâncias econômicas; (4) responsabilidade política: o sistema tributário deve ser transparente; (5) equidade: o sistema tributário deve ser equitativo, diante das diferenças individuais.

Nesse diapasão, espera-se que o sistema tributário brasileiro possa futuramente estar mais alinhado a um sistema de tributação ótima, refletido em maior proximidade dos ditames constitucionais, em passaremos a analisar nos próximos capítulos. Veremos também que o sistema de arrecadação está privilegiando aqueles que contam com maior nível de riqueza, implicando em um sistema injusto e incoerente.

Nesse contexto, coerente é a manifestação de Paulo de Barros Carvalho:

> A experiência do nosso direito positivo vem apontando, reiteradamente, para o radical descabimento do legislar com produtos prontos e acabados, que funcionam satisfatoriamente em outros países, mas que nada têm que ver com a realidade histórico-social em que vivemos. Quantos tributos foram implantados no brasil sem as adequadas providências de adaptação! Quantos mecanismos jurídicos-fiscais foram simplesmente copiados sem qualquer consulta à sistemática de nossas instituições! Os resultados foram desastrosos e o sistema tributário não logra alcançar as finalidades que se propõe. Ao falar em reformas substanciais em nosso sistema tributário, que pressupõem alterações constitucionais de vulto, torna-se relevantíssimo sobrepensar essa experiência, analisando-a minuciosamente, para levar em conta de reflexão as ingentes dificuldades que se entrepõem no trecho que separa a norma da conduta desejada pela comunidade.[41]

A consistente crítica imposta pelo professor Paulo de Barros Carvalho, remete, em nossa visão, o fato de que o Estado ao implantar tributos, limita-se a observar apenas sua função arrecadadora (cf. definição de signo da fiscalidade[42]), contudo, o papel do tributo ultrapassa tal função, e deveria impor a compreensão sobre sua atuação diante do sistema e seus efeitos.

---

[41] CARVALHO, Paulo de Barros**. Fundamentos Jurídicos da Incidência.** 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 40.

[42] Ao tratar do signo da fiscalidade estabelece, Paulo de Barros Carvalho: "(...). Fala-se, assim, em fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva. (Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 237).

Aliás, como visto no capítulo anterior, deve ser plenamente observado o que propõe a nossa Constituição Federal quando discorre sobre o Sistema Tributário, em sua integralidade, para melhor aplicação daquilo que foi proposto.

Ademais, é de suma importância relembrar que a Constituição Federal quando aponta as regras-matrizes de incidência tributária (em nível de repartição de competências tributárias atribuídas à União, Estados, Distrito Federal e Municípios), demonstra as escolhas que foram feitas pelo legislador constituinte, naquele momento histórico, que representava a sociedade brasileira.

Quer-se dizer, portanto, que o sistema tributário foi desenvolvido e estruturado diante de escolhas (conjunto de escolhas sociais, políticas, econômicas etc., mas que dizem respeito ao fenômeno da tributação), e que dentre estas, formou-se a matriz tributária conforme às bases de incidência que o sistema adota para a tributação, e consequente, composição da arrecadação tributária.

Já adiantamos que algumas dessas escolhas trazem consequências negativas ao sistema tributário, que, dentre outros fatores, privilegia a tributação do consumo em detrimento da tributação da renda e do patrimônio, o que contribui diretamente na situação de um sistema tributário regressivo.

Assim, ao próximo capítulo iremos analisar o conceito de matriz tributária, conforme suas principais bases de tributação em nosso sistema.

3. MATRIZ TRIBUTÁRIA E SUAS PRINCIPAIS BASES DE TRIBUTAÇÃO

3.1. CONCEITO DE MATRIZ TRIBUTÁRIA

Dá-se continuidade ao iniciado no capítulo anterior, dispondo que a análise do conceito de matriz tributária é um dos pressupostos fundamentais para o desenvolvimento de um sistema tributário eficiente, porque esta, diz respeito à razão de ser do sistema tributário em vigor.

Neste momento, torna-se oportuno esclarecer que não utilizaremos a expressão "matriz tributária" no sentido da expressão "regra-matriz de incidência tributária"[43], designada por Paulo de Barros Carvalho, como norma tributária em sentido estrito àquela que marca o núcleo do tributo[44], isto é, conforme análise da norma jurídica que institui cada tributo individualmente.

Acredito que, ao reconhecermos a importância do pensamento da corrente normativista, e o estudo desses, para o ramo do Direito Tributário, com enfoque e perspectiva formalista a partir das normas jurídicas que compõem o sistema tributário, devemos também observar que a estrutura e fenômeno da tributação deve estar relacionada com os mais diversos aspectos de nossa realidade social, ampliando o alcance epistemológico.

---

[43] Segundo Paulo de Barros Carvalho, a regra-matriz de incidência tributária, no que tange a sua construção, seria um método, a ser utilizado, pelo intérprete para a compreensão do conteúdo das normas que instituem tributos. Assim, possui o condão de orientar sujeitos de determinadas relações jurídicas tributárias a seguirem corretamente comandos jurídicos-tributários. Além disso, deve ser entendida como uma fórmula mínima e lógica utilizada para a construção de normas jurídicas tributárias, que prescrevem a incidência tributária, carregando consigo os componentes do antecedente e do consequente das normas jurídicas. Assim, no antecedente, estaria contido o critério material, o critério temporal e o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária. No consequente, estaria contido o critério pessoal e o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária. Em simbolismo lógico representou assim: "D[F-> (S'RS")], que interpreto: deve ser que, dado o fato F, então se instale a relação jurídica R, entre os sujeitos S' e S". Por vez, destaca que: "na regra-matriz de incidência tributária, aquela responsável pelo impacto da exação, quando reduzida à sua estrutura formal, no mínimo irredutível que é o ponto de confluência das indagações lógicas, vamos encontrar o pressuposto ou antecedente(...) Concretizando o evento hipoteticamente descrito no suposto da norma de incidência, instaura-se uma relação deôntica entre dois ou mais sujeitos, tal qual prevista no consequente ou prescritor normativo". (Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito tributário.** 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pp. 243-245, e Capítulos IX, X, XI; **Direito tributário, linguagem e método**. 6ª ed., São Paulo: Noeses, 2015, p.153-160 e Capítulo 3, segunda parte, p. 628; e **fundamentos jurídicos da incidência.** 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. pp. 133-141).

[44] CARVALHO, Paulo de Barros**. Curso de direito tributário**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pp. 242-243.

Assim, o que passa a interessar (ao subcapítulo) é utilizar a expressão "matriz tributária" como o conjunto de motivos e escolhas[45] pelo qual se criou o sistema tributário em vigor, desse modo, se pudéssemos questionar qual a fonte e/ou origem do sistema tributário brasileiro em vigor, a resposta seria a "matriz tributária".

Sobre o tema vale destacar os ensinamentos de Valcir Gassen:

> Para que se possa compreender o sistema tributário vigente em uma determinada sociedade, há que se ter uma compreensão adequada (ou suficiente) acerca de como esta determinada sociedade se organiza em termos econômicos, jurídicos, culturais, políticos, sociais etc., pois, caso contrário, o conhecimento elaborada acerca de um determinado sistema tributário padecerá dos limites intrínsecos à sua produção.
> É necessário, portanto, observar que o sistema tributário vigente em um determinado Estado mantém relação, entre outros fatores, com o produto interno bruto, com a renda per capita, com o nível de corrupção existente, com a concentração ou distribuição de riquezas produzidas, com a sonegação fiscal, com o nível de inclusão ou exclusão social, com a forma de Estado e com os sistemas de governo.[46]

Assim, apontamos que, dentre as escolhas que foram feitas no campo da tributação em vista da estruturação de nosso sistema tributário, a escolha pelas bases de incidência utilizadas para fins de arrecadação tributária foi de grande importância, e relevância ao que vivemos hoje no Brasil.

Posto isso, importante destacar o caminho que passamos a trilhar, em paralelo ao enfoque ao sistema normativo - que muito nos interessa - apontamos que, atualmente, o sistema tributário não cumpre integralmente com alguns ditames constitucionais, como, por exemplo, o proposto pela progressividade, como ainda veremos.

---

[45] Nessa linha, Valcir Gassen, estabelece que a matriz tributária representa as escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social, no que diz respeito ao fenômeno tributário. Incorpora, portanto, a noção de matriz tributária não só o conjunto de normas jurídicas regulando as relações entre o ente tributante e o contribuinte, não só a escolha feita das bases de incidência (renda, patrimônio e consumo) e sua consequente participação no total da arrecadação; não só as questões dogmáticas pertinentes à obrigação tributária; não só as opções que se faz no plano político de atendimento de determinados direitos fundamentais; não só a estrutura do Estado a partir das suas condições materiais de existência, no caso, das condições de financiamento do Estado ofertadas pela arrecadação de tributos. (Cf. GASSEN, Valcir. **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário.** Brasília: Consulex, 2012, p. 32).

[46] GASSEN, Valcir. **Direito Tributário: pressupostos e classificação dos tributos.** Brasília: Mimeo, 2009, p.03.

Assim, nosso estudo, volta-se a primária e necessária adaptação do sistema tributário nacional, pelo aumento da tributação das bases renda e patrimônio, enquanto, necessária redução da tributação sobre a base consumo.

Desta maneira, passemos, portanto, às devidas análises. Aos próximos tópicos do presente capítulo, as bases de incidência tributária sobre o patrimônio, a renda e o consumo, designadas como as mais relevantes para fins arrecadatórios no Brasil[47], serão objeto de aproximação e estudo específico.

3.1.1. BASE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA SOBRE O PATRIMÔNIO

Nesse momento, abordaremos a utilização do patrimônio enquanto base de incidência dentro da matriz tributária disposta em texto constitucional.

No sistema tributário, a tributação sobre o patrimônio orienta-se a partir da propriedade imobiliária, que é forma mais comum de tributação do patrimônio, assim como de outros bens específicos.

O objetivo, por meio desta base de incidência, será a tributação sobre o "estoque" ou sobre o "fluxo de valor" de bens[48], enquanto manifestação de riqueza estática ou dinâmica[49] pelo contribuinte, diante do que se considera patrimônio.

---

[47] Destacamos que nem todas as espécies tributárias utilizam necessariamente uma dessas três bases, como modalidade de incidência do gravame fiscal. Nesse sentido, Pedro Júlio Sales D'Araújo, explica: É o caso brasileiro das taxas, por exemplo, que por serem vinculadas a uma atividade estatal e seguirem uma lógica comutativa orientada pelo princípio do benefício, não guardam a referibilidade a uma dessas três manifestações de riqueza, constituindo uma figura tributária a parte, ainda que de grande relevo para o desenho institucional de nossa comunidade. Todavia, tal constatação não retira a importância de análise das bases econômicas, uma vez que elas orientam a maior parte da arrecadação estatal e os tributos a elas relacionados são responsáveis pela realização das finalidades anteriormente trabalhadas de alocação de recursos, estabilização de resultados e distribuição de renda. (cf. D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária: Debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social.** Dissertação de Mestrado em Direito pela – Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília: 2015, p. 34).

[48] Cf. VASCONCELLOS, Roberto França de. Fundamentos de Direito Tributário. Disciplina ministrada no Curso de Pós-Graduação lato sensu em Direito Empresarial da Fundação Getúlio Vargas (FGV): notas de aula, São Paulo, FGV, 1º semestre letivo de 2019.

[49] É possível tributar o patrimônio sob sua perspectiva estática ou dinâmica. No primeiro caso, a opção feita envolve o alcance da riqueza que foi imobilizada pelo contribuinte, ou seja, tributa-se determinada manifestação pelo simples fato daquele cidadão deter bem sob sua posse, direta ou indireta, em certo espaço de tempo. Tal situação, por si só, estando prevista na legislação, permite sua tributação pelo ente político. Já sob a perspectiva dinâmica, a incidência tributária atinge a transmissão da riqueza, seja ela gratuitamente ou não. (cf. D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária: Debatendo a tributação a partir de**

Em linhas gerais, busca-se tributar o patrimônio e/ou a transmissão deste, a partir do momento de ocorrência de acréscimo de riqueza observado no estoque do contribuinte como resultado de sua renda, ou no fluxo do contribuinte como resultado de heranças, doações ou transmissões.

Deste modo, de acordo com a matriz tributária formada por nossa disposição constitucional, observamos que sobre a tributação do "estoque", essa se dá sobre imóveis, por meio da incidência do imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR)[50]; imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU)[51]; do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA)[52]; e do imposto sobre grandes fortunas (IGF – não instituído)[53]; enquanto, sobre a tributação do "fluxo de valor" de bens do contribuinte temos: o imposto sobre a transmissão causa mortis e doação (ITCMD)[54] e o imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI)[55].

Assim sendo, pode-se concluir que o interesse por tal base de tributação é o efetivo acúmulo de riquezas do contribuinte, observado o fator de escolha de tal base para quando um determinado sujeito, ao agregar determinada propriedade ao seu patrimônio, deverá contribuir com a arrecadação do ente tributante.

Nesse viés, é certo que, essa modalidade de tributação é de fácil arrecadação e, ao nosso ver, em muito poderia alinhar o sistema tributário aos ditames constitucionais, inclusive diante da promoção de justiça fiscal (conceito que ainda iremos abordar), tendo em

---

nossa realidade econômica, política e social. Dissertação de Mestrado em Direito pela – Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília: 2015, p. 53).

[50] CF/88, art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...)
VI - propriedade territorial rural;

[51] CF/88, art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
I - propriedade predial e territorial urbana;

[52] CF/88, art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)
III - propriedade de veículos automotores.

[53] CF/88, art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...)
VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

[54] CF/88, art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

[55] CF/88, art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
(...)
II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

vista que, poderia desenvolver importante potencial redistributivo dentro do sistema, amenizando, portanto, a situação da regressividade.

Contudo, o que se nota é uma baixa aplicabilidade e relevância dessa modalidade, verificada pela arrecadação pouco expressiva (representando baixo percentual do PIB – v. tabela 01 disposta na introdução). Apenas para poucos Estados e Municípios verifica-se arrecadação elevada, como nas situações de tributação de veículos automotores em Estados com frotas grandes de veículos; ou tributação da propriedade imobiliária em Municípios urbanizados e com mercado imobiliário dinâmico[56].

Além disso, em que pesem diversos os motivos (sociais, políticos, econômicos etc.) pelos quais tem-se uma baixa participação de tal base de incidência na arrecadação total, tal fato acaba por privilegiar as camada mais ricas, detentoras de patrimônios.

E sempre que houver dentro do fenômeno da tributação eventuais situações de privilégios, o sistema tributário irá se aproximar do efeito da regressividade.

Assim, nosso objetivo é apontar que a situação da regressividade pode ser em muito amenizada com simples adequações das matrizes tributárias aos princípios constitucionais, em especial aos princípios constitucionais tributários.

E essa adequação poder-se-ia começar pela valorização de tal base de incidência, uma vez que, o Estado iria se financiar diante dos cidadãos brasileiros com real poder aquisitivo, tendo como consequência, pelo menos a princípio, uma base mais progressiva.

Isto é, tal ampliação da incidência, deveria ocorrer como meio de efetivação dos princípios constitucionalmente previstos, possibilitando uma arrecadação digna de garantir recursos mínimos para combater as desigualdades sociais, perseguindo os objetivos previstos em nossa Constituição Federal, em prol de uma sociedade mais justa e igual.

Assim, diante da consideração feita acima, qual seja de que os tributos que formam o conjunto da base incidência tributária sobre o patrimônio poderiam desenvolver importante papel na melhoria da distribuição de renda de nosso país, está relacionada ao fato de que estes

---

[56] Cf. VASCONCELLOS, Roberto França de. Fundamentos de Direito Tributário. Disciplina ministrada no Curso de Pós-Graduação lato sensu em Direito Empresarial da Fundação Getúlio Vargas (FGV): notas de aula, São Paulo, FGV, 1º semestre letivo de 2019.

podem sofrer adequação aos princípios constitucionais tributários (os quais serão detalhadamente abordados no capítulo seguinte), propiciando deslocamento da situação de regressividade para o regramento consagrado da progressividade, visando a promoção da justiça fiscal.

De qualquer sorte, ainda que exposto os benefícios do estudo de uma alteração na estrutura dessa base de incidência tributária, esta não é o objeto principal do presente trabalho, razão pela qual daremos maior enfoque às seguintes.

3.1.2. BASE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO

No Brasil, atualmente, os tributos sobre o consumo no Brasil representam a parcela mais significativa da carga tributária, isto é, atuam como o principal instrumento de arrecadação tributária, e diante de nosso texto constitucional, tem-se a incidência sobre a importação (II)[57]; exportação (IE)[58], produtos industrializados (IPI)[59]; operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)[60]; sobre serviços de qualquer natureza (ISS)[61].

Desta feita, nota-se que, os tributos que gravam o consumo podem assumir diversas formas. Além disso, embora se constate em nosso país um elevado nível de tributação sobre

---

[57] CF/88, art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
I - importação de produtos estrangeiros;
[58] CF/88, art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...)
II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
[59] CF/88, art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...)
IV - produtos industrializados;
[60] CF/88, art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
[61] CF/88, art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
(...)
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

o consumo, o que nos preocupa é a forma[62] como esta tributação atua em nosso sistema, em especial pelos impostos indiretos[63].

Sobre a tributação indireta sobre o consumo, explica Luís Eduardo Schoueri:

> A tributação indireta sobre o consumo consiste, assim, na incidência jurídica em uma ou mais fases da cadeia econômica, compreendida aquela incidência como tentativa de alcançar a capacidade contributiva que se manifestará in concreto no momento do consumo. É a renda atingida no momento de seu consumo. [64]

Nessa linha, visualizar a problemática da tributação sobre o consumo no Brasil não demanda grandes elaborações. Assim, quando compramos um determinado produto, dentro do preço que foi pago, incorporou-se, em modalidade de repasse do empresário ao consumidor, todo o tributo pago durante a cadeia produtiva.

Ao caso exemplificativo, é inegável que, por mais que todos os indivíduos disponham do mesmo montante ao adquirir determinado bem de consumo, e tendo, assim, o mesmo ônus econômico tributário, isso não deve importar. Uma vez que, em verdade, ainda que todos paguem a mesma quantia de tributos pelo mesmo bem de consumo, o que importa verificar é a capacidade contributiva de cada indivíduo, obviamente, em situação de rendas distintas.

Em sendo assim, observar a diferença na capacidade contributiva de cada indivíduo faz com que a carga efetivamente suportada individualmente seja distinta. Isso se explica pelo simples fato de um indivíduo que tiver menor poder aquisitivo (baixa renda) sentirá maior impacto financeiro, em comparação a determinado indivíduo de maior poder aquisitivo, considerando sua capacidade contributiva.

---

[62] Quanto à forma da tributação sobre o consumo: forma monofásica ou plurifásica, conforme a incidência jurídica esteja, ou não, limitada a uma única oportunidade, em um só ponto do processo de produção e distribuição. Por sua vez, a tributação plurifásica pode apresentar-se cumulativa ou não cumulativa. Ao tema recomenda-se leitura de Luís Eduardo Schoueri, **Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, Capítulo VIII.

[63] Regina Helena Costa, a respeito da classificação dos impostos diretos e indiretos, considerando o modo como se dá a absorção do impacto econômico por eles provocado: Assim, imposto direto é aquele em que o contribuinte absorve o impacto econômico da exigência fiscal, como ocorre no Imposto sobre a Renda, por exemplo. Já no imposto indireto observa-se o fenômeno da repercussão tributária ou translação econômica do tributo, segundo o qual o contribuinte de direito não é aquele que absorve o impacto econômico da imposição tributária pois o repassa ao contribuinte de fato, o consumidor final. (Cf. COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional.** 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 140).

[64] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 407.

Quanto à tributação sobre a base consumo, e considerando o estudo proposto pelo presente trabalho, esta tende a aumentar a situação da regressividade, ou seja, incentiva em maior grau a desigualdade social no Brasil, tendo em vista que a carga tributária irá incidir indiretamente sobre o consumidor final.

Ante ao exposto, em vista de tal situação ora apresentada, a forma como esta tributação se verifica em nosso sistema, a sua alteração revela-se necessária, devendo sofrer adaptação aos princípios constitucionais, em especial aos tributários, alinhando e, quem sabe, futuramente, transformando nosso sistema tributário em um sistema mais justo, igual e eficaz, do ponto de vista da justiça fiscal.

3.1.3. BASE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA SOBRE A RENDA

A modalidade de tributação sobre a renda é crucial para alcançar um sistema tributário justo, igual, eficaz e eficiente, em contraposição à modalidade da tributação sobre o consumo.

Inicialmente, convém dispor acerca do conceito de renda tributável. A Constituição Federal contempla o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, nos termos do artigo 153, inciso III[65], acrescentando que será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei (art. 153, § 2º, I[66]).

Roque Antonio Carrazza conceitua renda como "os ganhos econômicos do contribuinte gerados por seu capital, por seu trabalho ou pela combinação de ambos e apurados após o confronto das entradas e saídas verificadas em seu patrimônio, num certo lapso de tempo".[67]

Deve-se notar que o texto constitucional não trouxe expressamente um conceito de renda, e, sim, estabeleceu uma definição mínima de renda.

---

[65] CF/88, art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...)
III- renda e proventos de qualquer natureza;

[66] CF/88, art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...)
§ 2º O imposto previsto no inciso III:
I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

[67] CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a Renda - perfil constitucional e temas específicos.** São Paulo: Malheiros, 2009, p. 39.

Desta feita, costuma-se dizer - a doutrina - que o conceito de renda encontra-se delimitado constitucionalmente e construído no plano da legislação complementar[68], nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional[69], podendo ser traduzido como acréscimo patrimonial, conforme o venha a se incorporar a patrimônio preexistente, em um determinado período de tempo.

Vejamos a manifestação acerca do tema pelo prof. Paulo de Barros Carvalho: "A definição do conceito de "renda", no Brasil, é construída no plano da legislação complementar (arts. 43 e 44 do Código Tributário Nacional), porém com supedâneo em referência constitucional expressa, patamar normativo onde se encontram estabelecidos seus pressupostos (art. 153, III, da CR)"[70].

Em consideração paralela, nos últimos anos, diversas pesquisas e estudos mostraram que um sistema tributário voltado para a tributação sobre a renda, em comparação daquela aplicada sobre qualquer das outras bases acima ora mencionadas, é mais apropriada para medição da capacidade contributiva, e pode ser inserida em políticas redistributivas. Em perspectiva comparada, a tributação da renda é extremamente relevante em países da OCDE, representando cerca de 40-50% da carga tributária nacional. Enquanto, no Brasil, não ultrapassa 21% da carga nacional[71].

Retornamos. Diante da exposta base conceitual, percebe-se a preocupação do legislador constituinte em destacar que a tributação sobre a renda deve ser pautada pelos princípios da generalidade, da universalidade[72] e da progressividade. Tais princípios,

---

[68] A Lei n. 5.172/66 foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 como Lei Complementar, nos termos dos artigos 24, I, §1º e 146.

[69] CTN, art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.
§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.
§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

[70] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método.** 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 699.

[71] Fonte: O Imposto de Renda das Pessoas Físicas no Brasil (dados COPAT e OCDE, 2004).

[72] Roque Antonio Carrazza explica os conceitos, citando Ricardo Mariz de Oliveira: "Entenda-se generalidade como a submissão de todos os gêneros e espécies de rendas e proventos à incidência do imposto, preceito este que se espraia por outros dispositivos constitucionais, assim como o da universalidade, que significa a abrangência do universo das pessoas adquirentes de rendas e proventos no campo da tributação (Caderno de Pesquisas Tributárias 14/177, São Paulo, CEEU/Resenha Tributária, 1989)" (cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 141)

especialmente quando aplicados em conjunto, demonstram-se fundamentais à obtenção de um sistema tributário mais justo, eficiente e igual.

Ainda, em decorrência, exige-se a obediência ao princípio da capacidade contributiva. E, para isso, assinala Roque Antonio Carrazza, deverá ser progressivo, por exigência constitucional.

A seguinte afirmativa: "Aquele que tem rendimentos mais expressivos deve ser proporcionalmente mais tributado, por via do imposto sobre a renda, do que quem tem rendimentos menores" [73], não parece encontrar grandes oposições.

Assim, a incidência tributária sobre a renda, aplicando-se alíquotas progressivas, observa a efetiva capacidade contributiva dos contribuintes, sendo fator relacionado aos índices sociais[74], tendo em vista que a incidência atinge diretamente o acréscimo patrimonial.

Nesse sentido, se sobre determinado contribuinte de menor capacidade contributiva incidir uma menor carga tributária, este terá mais condições para buscar o seu bem-estar social[75], pois conseguirá poupar dinheiro. Ao passo que, não será afetado o contribuinte de maior capacidade contributiva que sofrer uma maior tributação, por justamente ter mais capacidade contributiva.

Em complemento final, devemos considerar o fato da tributação sobre a renda acontecer em modalidade direta, situação em que o contribuinte de direito absorve o impacto econômico da exigência fiscal. Como consequência, tem-se uma facilidade na aferição do poder de contribuição do contribuinte, a qual certamente deveria ser mais utilizada pelo nosso sistema, principalmente através de uma tributação progressiva[76].

---

[73] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 140.

[74] A respeito, válida elucidação de Roque Antonio Carrazza: "Não nos parece excessivamente arrojado sustentar que, em função deste art. 145, §1º, da Lei das Leis, quem tem parcos rendimentos, apenas suficientes para sobreviver (digamos, ganha o salário-mínimo), está imune a tal tributação. Por quê? Simplesmente porque o assalariado mínimo, por injunção constitucional, ganha o mínimo indispensável para manter-se e a seus familiares. Sendo assim, não tem capacidade contributiva e nada lhe pode ser retirado, nem mesmo a título de imposto de renda." (cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017. pp. 142-143).

[75] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017, pp. 144-151.

[76] Por tributação progressiva devemos entender como aquela cujo peso proporcional do ônus fiscal tende a crescer de acordo com o aumento da renda, e atua em oposição a uma tributação regressiva, na qual o encargo tributário tende a ser proporcionalmente maior nos níveis de menor capacidade contributiva da população (Cf. LAGEMANN, Eugênio. **Tributação: seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios**. In:

Conclui-se, portanto, que entre as bases tributárias passíveis de utilização, a sobre a renda é a que traduz melhor essa relação existente entre carga tributária e capacidade econômica do contribuinte, uma vez que a tributação sobre a renda pode gerar impactos positivos em nosso país, seja por tornar o sistema tributário mais justo, igual, eficaz e eficiente, seja porque impacta socialmente nosso país, podendo, ainda, ser utilizada como política redistributiva, justamente por considerar a efetiva capacidade contributiva e o montante diante do qual os contribuintes podem arcar, sem comprometê-los, assim, observar-se-á os preceitos constitucionais, como o de se viver em uma sociedade socialmente justa e igual.

GASSEN, Valcir (Org.). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012, p. 66).

4. SOBRE JUSTIÇA FISCAL

Quem sabe um dia ao direcionarmos nosso olhar ao sistema tributário brasileiro, este seja refletido à justiça fiscal, ou pelo menos possamos identificar à sua busca. Ao grande interesse do presente trabalho: é a justiça fiscal que buscamos. E dentre outras, uma das formas de vê-la assegurada é pela diminuição da tributação sobre a base consumo, dentro da fundamentação e utilização de princípios constitucionais.

Um sistema tributário que reflita em justiça fiscal não deverá pautar-se apenas pela arrecadação em si, ou a sua forma de arrecadação exclusivamente (pela exclusiva diminuição da tributação sobre a base consumo, por exemplo), mas também, principalmente, deverá observar os gastos públicos, como viés e modalidade de retorno social.

A busca pela justiça, entendida de maneira ampla, é, sem dúvidas, um dos elementos nucleares de formação do Direito. Nessa linha, não se pode afastar que o próprio conceito jurídico de justiça, sempre andou ao lado do conceito de igualdade.

Na seara tributária, por vezes aqui alertamos que nosso sistema tributário é injusto e desigual. Essas características negativas sempre pressupõem uma comparação, pela qual, em matéria tributária, acontece com a mensuração da capacidade (econômica) que determinado indivíduo possui para contribuir, em maior ou menor grau, aos cofres do Estado.

Assim, ao observar essa situação identifica-se a presença de um parâmetro, ou seja, um critério constitucionalmente válido para identificar as situações tributáveis[77]. No que concerne ao discutido, um dos elementos de justiça na tributação é dada pela capacidade contributiva, sob o manto do Princípio da Igualdade, assim como também pautada pela progressividade.

Nesse contexto, Clóvis Ernesto Gouvêa nos ensina que a busca pela justiça fiscal deve ser entendida como:

> A distribuição equitativa da carga tributária, na justa medida imprescindível à prestação dos serviços públicos por estado de direito respeitada a

[77] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p.348.

> capacidade contributiva de cada um dos indivíduos componentes do universo econômico nacional[78].

Em assim sendo, nota-se que a busca efetiva pela justiça fiscal no Brasil tem extrema relação e conexão com a aplicação de determinados princípios constitucionais tributários.

Desse modo, passemos, às suas análises, dedicando especial atenção em como a aplicação de tais princípios poderia influenciar positivamente o sistema tributário brasileiro, no que tange ao afastamento das características de injusto e desigual.

Diante do exposto, considerando o que dispõe a nossa Constituição Federal, daremos continuidade ao estudo com os temas "Justiça Fiscal e Justiça Social"; "Sobre Princípios e sua Normatividade", e, após, ainda no presente capítulo, estudaremos individualmente os Princípios da igualdade, da capacidade contributiva, e da progressividade.

4.1. SOBRE JUSTIÇA FISCAL E JUSTIÇA SOCIAL

De antemão, alertamos que o sistema tributário brasileiro não é progressivo, mas é de nosso entendimento que a progressividade deveria ser aplicada em todas as espécies tributárias, desde que comportem.

Nessa continuidade, apenas a título ilustrativo, a Constituição Federal, como visto, preceitua que o imposto sobre a renda (IR) observe o princípio da progressividade, contudo, isso não faz como que o sistema tributário seja progressivo.

Pelo contrário, no Brasil, o sistema tributário é altamente regressivo[79], diante do fato de quem tem menos riqueza está pagando mais. E quem tem mais está pagando menos, proporcionalmente.

---

[78] GOUVÊA, Clóvis Ernesto de. **Justiça fiscal e tributação indireta**. Dissertação (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 1988, p. 81.

[79] Entendemos a tributação regressiva como uma anomalia do nosso sistema tributário brasileiro, em vista ao foco na tributação sobre a base consumo. Nessa modalidade de tributação verifica-se alíquotas efetivamente menores, conforme o aumento da capacidade contributiva. Enquanto que, na tributação progressiva, que é a esperada, verifica-se que a alíquota em seu percentual crescerá ou decrescerá, conforme cresça a Base de Cálculo. Assim, brevemente, trazemos o funcionamento da progressividade no imposto de renda pessoa física: a tributação ocorrerá conforme faixas/fatias de renda, obtendo para cada valor destas faixas uma alíquota nominal. Os contribuintes que tiverem rendimentos superior às faixas, o montante restante será submetido a

Ainda, como será a seguir explicado, será de nosso entendimento que, quanto maior a capacidade contributiva, maior o quinhão que deverá ser dado como contribuição às despesas comuns, para que se obtenha sacrifício equivalente.

E esse sacrifício equivalente será obtido pela progressividade, resultando na pretendida e aludida justiça fiscal, situação em que todos os indivíduos tenham uma carga de sacrifício equivalente à sua capacidade contributiva, colaborando ao sistema de arrecadação, mas sempre observando os gastos públicos.

Dessarte, para que o sistema tributário brasileiro perceba pela justiça fiscal, considerar-se-á a distribuição justa da carga tributária, levando em conta os gastos públicos do nosso país.

De maneira oposta, defendemos que esta situação não remete à justiça social, uma vez que esta se faz por meio de medidas públicas, políticas, sociais etc. O que não será nosso objetivo. Aos leitores, quando falamos em justiça fiscal, não falamos em distribuição de renda.

4.2. SOBRE PRINCÍPIOS E SUA NORMATIVIDADE

Conceituar e dispor sobre o signo "Princípio" não é uma tarefa fácil aos estudiosos e cientistas do direito, pois a subjetividade interpretativa individualizada a cada pessoa, que carrega esse signo, é vista na doutrina diante de diversas[80] tentativas de disposição de um

segunda faixa, assim sucessivamente até a última faixa, que em nosso sistema, a renda fica sujeita à alíquota de 27,5%.

[80] Nesse sentido, José Afonso da Silva: "A palavra princípio é equívoca. Aparece com sentidos diversos. Apresenta a acepção de começo, de início. Norma de princípio (ou disposição de princípio), por exemplo, significa norma que contém o início ou esquema de um órgão, entidade ou de programa, como são as normas de princípio institutivo e as princípio programático. Não é nesse sentido que se acha a palavra princípios da expressão princípios fundamentais do Título I da Constituição. Princípio aí exprime a noção de "mandamento nuclear de um sistema". As normas são preceitos que tutelam situações subjetivas de vantagem ou de vínculo, ou seja, reconhecem, por um lado, a pessoas ou a entidade a faculdade de realizar certos interesses por ato próprio ou exigindo ação ou abstenção de outrem, e, por outro lado, vinculam pessoas ou entidades à obrigação de submeter-se às exigências de realizar uma prestação, ação ou abstenção em favor de outrem. Os princípios são ordenações que se irradiam e imantam os sistemas de normas, são (como observam Gomes Canotilho e Vital Moreira) 'núcleos de condensações' nos quais confluem valores e bens constitucionais. Mas, como disseram os mesmo autores, os princípios que começam por ser a base de normas jurídicas, podem estar positivamente incorporados, transformando-se em normas-princípio e constituindo preceitos básicos da organização constitucional." (SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 41ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 93).

conceito, ou seja, no campo das significações é vista farta variedade conotativa, isso pois, cada intérprete terá acesso a um mundo subjetivo de valores diferentes.

Assim, advirto que, não me arriscarei a conceituar princípios, mas trarei à disposição uma caracterização de elementos fundamentais de princípios, a qual foi colhida na doutrina base utilizada ao longo deste trabalho.

Isto posto, percebeu-se a existência de um ponto de origem comum utilizado para tratar de princípios. De qualquer sorte, destaca-se que, o signo utilizado para início do pensamento jurídico também carrega extrema subjetividade[81], intuição emocional[82], no sentido de que para cada pessoa tem-se significado diverso[83], e cunho ideológico.

Sem maiores delongas, é visto que alguns doutrinadores[84] iniciam seus pensamentos, compreensões e/ou traçam suas premissas iniciais sobre princípios vinculando iniciais caracterizações, conceitos e palavras sobre o signo "valor" e sua normatividade.

Conseguinte, vejamos como as palavras sobre valores e valor podem ajudar ao entendimento de como os princípios são empregados e utilizados na compreensão do fenômeno do direito.

Para os efeitos que pretendemos, onde houver Direito, haverá normas jurídicas. Onde houver normas jurídicas haverá princípios, e será por meio da linguagem que haverá a possibilidade de manifestação. Mas e o valor, onde se encontra na sistemática do direito?

---

[81] Nesse sentido Paulo de Barros Carvalho: "Bem se vê que o deparar com valores leva o intérprete, necessariamente, a esse mundo de subjetividades, até porque eles se entrelaçam formando redes cada vez mais complexas, que dificultam a percepção da hierarquia e tornam a análise um função das ideologias dos sujeitos cognoscentes" (Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 163.).

[82] Carvalho, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método.** 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, pp.183-187.

[83] Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho: "(...) Os indivíduos da comunidade tendem a ter um núcleo consciente de valores básicos, advindos da contingência de viverem no mesmo território e no mesmo tempo histórico. Em derredor desse núcleo, contudo, a trajetória existencial de cada um vai depositando outros valores, recolhidos individualmente de tal arte que os padrões axiológicos das pessoas acabam apresentando variações muitas vezes sensíveis, repercutindo em fontes inesgotáveis de divergências, sempre que o homem se manifesta acerca de objetos de índole metafísica ou cultural. (...)" (Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Princípios e sobreprincípios na interpretação do direito**. Revista de Direito Tributário. São Paulo, p. 11.).

[84] Roque Antonio Carrazza assim justifica: "Assim é porque os princípios constitucionais consagram valores, muitos dos quais inscritos já no "Preâmbulo" da carta Magna (igualdade, liberdade, segurança, justiça etc.), motivo pelo qual (...) interferem na interpretação e boa aplicação de todos os atos normativos. (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 50).

Inegavelmente, as normas são e estão repletas de valor e precisam do componente valor, mas ao mesmo tempo, questiona-se o fato de princípio ser caracterizado como norma. É valor em sentido axiológico da norma, sendo um componente que varia de norma para norma, pois apresenta diferentes variações de intensidade.

Nesse sentido, o eminente jusfilósofo Paulo de Barros Carvalho bem assinala sobre a situação que visamos explicação:

> Ao escolher, na multiplicidade intensiva e extensiva do real-social, quais acontecimentos que serão postos na condição de antecedente de normas tributárias, o legislador exerce um preferência: recolhe um, deixando todos os demais. Nesse instante, sem dúvida, emite um juízo de valor, de tal sorte que a mera presença de um enunciado sobre condutas humanas em interferência intersubjetiva, figurando na hipótese da regra jurídica, já significa o exercício da função axiológica de quem legisla. Outro tanto se diga no que atina ao modo de regular a conduta dos sujeitos postos em relação deôntica. As possibilidades são três, e somente três: obrigatória, permitida e proibida. Os modais "obrigatório" e "permitido" trazem a marca de um valor positivo, porque revelam que a sociedade aprova o comportamento prescrito, ou mesmo o tem por necessário para o convívio social. Caso o functor escolhido seja o "proibido", fica nítida a desaprovação social da conduta, manifestando-se inequívoco valor negativo. Vê-se que o valor está na raiz mesma do dever-ser, isto é, na sua configuração lógico-formal.[85]

Logo, os valores estão embutidos na norma, desde individualmente considerada, desde em formação de sistema normativo.

Pois como explicado acima por Paulo de Barros Carvalho, a manifestação valorativa ocorrerá em cinco etapas, assim como referiu Charles Willian Mcnaughton[86]: (1) já na hipótese, em que há um ato seletor de propriedades dos acontecimentos sociais; (2) na vinculação da hipótese com o consequente, deonticamente estabelecida; (3) na descrição da conduta intersubjetiva tomada como objeto da relação jurídica; (4) no functor escolhido para modalizar tal conduta; e (5) na própria seleção de sujeito ativo e passivo que integrarão o polo do liame jurídico.

---

[85] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método.** 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 181.
[86] MCNAUGHTON, Charles Willian. **Elisão e Norma Antielisiva: Completabilidade e Sistema Tributário**. – São Paulo: Editora Noeses, 2014. p. 60.

E, continua o professor Charles W. Mcnaughton: “Mas os valores se manifestam de forma muito mais intensa nos princípios jurídicos. Os princípios são proposições dotadas de hierarquia axiológica mais elevada do que outras normas, no exato sentido de que revelam valores em maior grau de intensidade.”[87]

Em consonância, princípio é utilizado para denotar as regras de que falamos, mas também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado[88].

Assim, princípio não é norma jurídica em si, mas é visto como norma e implanta valores, pois a norma carrega o princípio, e este irradia sua influência por setores do ordenamento jurídico[89].

Isto é, as normas jurídicas estão impregnadas de valores e princípios, pois, se as normas jurídicas estão impregnadas de valor e princípio significa o próprio valor, tem-se tal afirmativa.

Acerca do assunto, em primorosa lição de Celso Antônio Bandeira de Mello lembra que:

> Princípio (...) é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.[90]

Firmada tais diretrizes e passada breve reflexão semântica, válida é a exposição estabelecida por Paulo de Barros Carvalho[91] sobre a existência de quatro usos para princípios: (1) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; (2) como

---

[87] MCNAUHTON, Charles Willian. **Elisão e Norma Antielisiva: Completabilidade e Sistema Tributário.** – São Paulo: Editora Noeses, 2014. p.60.
[88] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 160.
[89] Paulo de Barros Carvalho em **Princípios e sobreprincípios na interpretação do direito**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/05/Princ%C3%ADpios-PBC.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2019.
[90] MELLO DE, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 33ª ed., São Paulo: Malheiros, 2016, pp. 990-991.
[91] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 161.

norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; (3) como valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e (4) como limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma.

Ainda, seguindo os ensinamentos do emérito professor, temos que os dois primeiros usos, tem-se princípio como norma, enquanto nos dois últimos, tem-se princípio como valor[92] ou como critério objetivo.

Em relação aos "limites objetivos", a construção do sentido dos enunciados será nítida e visível, não precisará o intérprete recorrer ao seu mundo de valores internos ou aos traços axiológicos dos princípios como valores.

Paulo de Barros Carvalho expõe como exemplo de princípio como limite objetivo a diretriz tributária da anterioridade. Vejamos:

> (...) sua comprovação é de uma simplicidade franciscana, bastando exibir o documento oficial relativo ao veículo que introduziu normas jurídicas no sistema do direito positivo, com comprovação do momento em que se tornou de conhecimento público, e poderemos saber imediatamente, se houve ou não respeito ao princípio da anterioridade. E, por igual, a legalidade. Se o tributo foi introduzido por ato infralegal, o que se prova com facilidade, ficaremos seguro de que o princípio de que o princípio foi violado.[93]

Em linha do quanto ora abordado, há de se observar, portanto, que os princípios como limites objetivos possuem uma verificação pronta e imediata. Em assim sendo, dentro de tal uso, encontram-se grande parcela dos princípios constitucionais tributários, os quais serão abordados individualmente no presente capítulo.

Em matéria tributária, a Constituição Federal apresenta os "princípios gerais", a partir do artigo 145, e como bem elucidado sobre os princípios e sua normatividade, o vigor destes devem ser objeto da atividade do legislador.

---

[92] Sempre que o desejo for a identificação de princípio como valor, teremos que adentrar no campo da Axiologia, diante disto, Miguel Reale (introdução à filosofia, p.141) designou 13 (treze) traços que assinalam a presença de valores, permitindo identificá-los em contraste com princípios como limites objetivos. São os 13 (treze) traços: bipolaridade, implicação, referibilidade, preferibilidade, incomensurabilidade (sem sentido semântico), tendência à graduação hierárquica; objetividade; historicidade; inexauribilidade; atributividade; indefinibilidade; vocação para expressar-se em termos normativos; acesso por meio da intuição emocional. (Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pp. 161-163).
[93] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 164.

Logo, no Direito Tributário, os princípios jurídicos são os valores que devem ser reconhecidos pelo legislador (inclusive o constituinte), e cuja observância também se espera do próprio legislador e do aplicador da norma tributária.

As ideias acima expostas mostram que um estudo completo dos princípios exigiria que todo o texto constitucional fosse examinado, observando seus reflexos em matéria tributária.

Entretanto, dado o escopo do presente trabalho, serão analisados apenas os seguintes princípios: dentre os princípios gerais em matéria tributária, analisaremos o (i) Princípio da Igualdade, e sob o manto deste, o (ii) Princípio da Capacidade Contributiva.

4.2.1. PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

O Princípio da Igualdade é sem dúvidas um dos pilares do nosso ordenamento jurídico, positivado diante da redação do artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal[94], além disso, representa a imposição da inclusão do Princípio da Igualdade Tributária na normatização do Sistema Tributário Nacional, sendo considerado um princípio geral em matéria tributária.

O Princípio da Igualdade Tributária encontra-se previsto no inciso II, do artigo 150 da Constituição Federal[95], dispondo, parte desse texto constitucional, que é vedado aos Entes instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Como pode ser extraído, o Princípio da Igualdade Tributária impõe a necessidade de fixação de um critério de comparação, constitucionalmente justificado. Sendo a comparação uma hipótese que permita distinguir entre os que possuem e os que não possuem capacidade

[94] CF/88, art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[95] CF/88, art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

contributiva. Quer-se dizer, portanto, que é a própria capacidade contributiva que irá preencher esse critério comparativo exigido pelo Princípio da Igualdade[96].

A partir dessa averiguação, conveniente darmos a palavra à Roque Antonio Carrazza, para que ele reforce nosso pensamento: "A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário"[97].

E prossegue em seus ensinamentos, o mencionado doutrinador, revelando que: "A propósito, o princípio da igualdade leva ao princípio da justiça tributária, que exige um tributação orientada primacialmente pela capacidade contributivo-econômica das pessoas"[98].

Nesse laço, uma tributação justa pressupõe respeito aos direitos fundamentais, assim como deve ser pautada nos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, conforme disposição da redação do artigo 3º da CF/88[99]. Por sua vez, considere, no caso dos impostos, as aptidões econômicas dos contribuintes[100].

Conclui-se, portanto, que todos os contribuintes são iguais perante a lei, desde que estejam em situação equivalente, sendo vedada a distinção de qualquer natureza. Em situação de tratamento diferenciado, este deverá ser constitucionalmente justificado e proporcional, no sentido de afastar qualquer modalidade de privilégio entre determinado grupo de contribuintes.

Ainda, há que se estabelecer meios que viabilizem a apuração da capacidade econômica, pois de nada adianta a aplicação da Igualdade, sem que exista situação de justiça fiscal.

---

[96] Nota-se que o texto constitucional trata de situação equivalente, não idêntica. A equivalência pressupõe a existência do critério de comparação. (cf. SCHOUERI, Luís Eduardo Schoueri. **Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, pp. 347-349).

[97] CARRAZZA, Roque Antonio**. Curso de Direito Constitucional Tributário.** 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 93.

[98] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 94.

[99] CF/88, art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
II - garantir o desenvolvimento nacional;
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

[100] Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 94.

Isto posto, em nossa visão, observar o Princípio da Igualdade Tributária é impor ao sistema tributário uma distribuição justa da carga tributária, considerando o direcionamento dos gastos públicos aos mais carentes, em termos econômicos, para que se obtenha um sacrifício equivalente entre dos cidadãos. De modo que quem manifestar maior riqueza, deverá contribuir mais, ou seja, deverá pagar mais ou maiores impostos.

Diante do exposto, passamos ao estudo do Princípio da Capacidade Contributiva.

4.2.2. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O Princípio da Capacidade Contributiva dado seu respeito e representatividade, deve ser o ponto de honra[101] de qualquer sistema tributário.

O referido princípio encontra-se materializado na primeira parte da redação do § 1º do artigo 145 da CF/88[102], sendo bem clara quanto a essa situação, ao estabelecer a necessidade de que os entes da Federação, no momento da cobrança de tributos, observem, sempre que possível, as condições socioeconômicas de seu contribuintes.

A capacidade contributiva-econômica é um critério que tem grande relação e pertinência ao discutido, aproximando-se, especialmente, com a situação de justiça fiscal.

A par disso, este princípio, como visto em tópicos anteriores, está intimamente ligado ao princípio da igualdade, sendo considerado um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada justiça fiscal[103].

Ademais, sobre este princípio, profere Roque Antonio Carrazza:

> O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos.

---

[101] GOUVÊA, Clóvis Ernesto de. **Justiça fiscal e tributação indireta.** Dissertação (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 1988, p. 82.

[102] CF/88, art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
(...)
§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

[103] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 104.

> Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.[104]

Em acréscimo ao exposto pelo doutrinador, a ideia central e o valor trazido por esse princípio, além de justo e jurídico, em nossa visão, é simples. Ou seja, é coerente que quem possui mais dinheiro deverá recolher os impostos em valores superiores em relação àqueles que têm menos dinheiro.

Em verdade, como exposto pela doutrina que nos direciona, no lugar de "dinheiro" o mais correto seria utilizar a expressão "signos presuntivos de riqueza"[105], que são os fatos que fazem presumir que quem os realiza possui riqueza suficiente para ser alcançado pelo imposto específico.

Com efeito, sob outro viés, no plano da realidade social, destacamos a importância do papel que exerce o legislador, este deverá se ater a procurar os acontecimentos que demonstrem tais "signos de riqueza", os quais são capazes de fazer nascer a obrigação tributária.

Isto é, ao legislador caberá procurar fatos capazes de serem medidos segundo parâmetros econômicos, pois somente assim poderá distribuir a carga tributária de modo uniforme e com satisfatória atinência ao princípio da igualdade.

Dentro deste cenário, torna-se importante esclarecer que este referido momento da escolha, apresenta-se um momento específico de determinação da capacidade econômica do contribuinte, denominada por Paulo de Barros Carvalho de capacidade contributiva absoluta ou objetiva[106]. Por outro lado, o que também em muito interessa ao escopo do presente

---

[104] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 103.

[105] Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit. (nota 98), p. 108 ao citar Alfredo Augusto Becker; e Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 178.

[106] Paulo de Barros Carvalho faz observação importante ao momento da determinação do que seja a capacidade econômica do contribuinte, prevista no § 1º do art. 145 da Carta Magna. E considera que a expressão tem o condão de denotar dois momentos distintos no direito tributário. Sendo a capacidade contributiva absoluta ou objetiva que retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza, sendo esta a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto. Por outro lado, aponta a utilização em acepção relativa ou subjetiva, indicando emprego em termos da repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho

trabalho é a capacidade contributiva empregada em acepção relativa ou subjetiva, que leva em conta a repartição da percussão tributária.

De qualquer sorte, dado o emprego de tais acepções, acreditamos que os momentos de determinação do que seja ou do que represente a capacidade econômica do contribuinte interligam-se, estão relacionados entre si e coexistem.

Logo, o Princípio da Capacidade Contributiva deverá ser utilizado como o padrão de referência básico de nosso sistema tributário, no que tange ao aferimento do impacto da carga tributária, de maneira equitativa.

Outrossim, em complemento ao tema ora em comento, pertinentes são elucidações de Roque Antonio Carrazza:

> Os impostos, quando ajustados à capacidade contributiva, permitem que os cidadãos cumpram, perante a comunidade, seus deveres de solidariedade política, econômica e social. Os que pagam este tipo de exação devem contribuir para as despesas públicas não em razão daquilo que recebem do Estado, mas de suas potencialidades econômicas. Com isso, ajudam a remover os obstáculos de ordem econômica e social que limitam, de fato, a liberdade e a igualdade dos menos afortunados.[107]

Conclui-se, portanto, em quão rico é o mencionado princípio, e o quanto este poderia influenciar na adaptação para um sistema tributário brasileiro justo e igual, diante de sua expressividade e representatividade perante o sistema.

Nessa perspectiva, o princípio da capacidade contributiva revela-se essencial na distribuição da carga tributária, de modo que esta aconteça de maneira equitativa – respeitando então, inclusive o princípio da igualdade tributária- e sua melhor implementação e adequação dentro do sistema tributário resultaria em importante instrumento atuante na dimensão e mensuração da possibilidade econômica de contribuição ao erário.

econômico do evento. (e Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 179).

[107] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 105.

Diante do exposto, passamos ao estudo da Progressividade. Porque é por mérito da progressividade que os impostos[108] logram atendimento ao Princípio da Capacidade Contributiva.

4.2.2.1. A REGRA DA PROGRESSIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Apesar de comumente e da presente existência na doutrina do Direito Tributário a expressa referência a progressividade como um princípio, este não será o nosso entendimento, assim sendo, ao presente subitem trataremos da progressividade como uma regra de estrutura do sistema tributário nacional, tendo sua previsibilidade na Constituição Federal, em caráter bastante pontual.

Desta maneira, ao que nos interessa, inicia-se quando a Constituição Federal[109], ao tratar do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), determina que este será informado pelo critério da progressividade.

Em linhas gerais, a progressividade pode ser verificada em uma razão existente entre os elementos do critério quantitativo (base de cálculo e alíquota) da regra-matriz de incidência tributária de determinado tributo. Logo, implica dizer que um imposto que atenda

---

[108] A respeito do tema, concordamos com Roque Antonio Cazzarra quando diz que todos os impostos em nosso ordenamento jurídico deveriam ser progressivo. Justificando-se: muitos estudiosos dizem que só o imposto de renda (IR) e o imposto predial e territorial urbano (IPTU) devem ser progressivos (e que, mesmo no IPTU, a progressividade só é possível no tempo quando se implementa um das situações descritas no § 4º do artigo 182 da CF). Isto se deve ao fato de que só em relação a eles a Constituição expressamente determina sejam progressivos (art. 153, §2º, I, e 156, §1º). Com o devido acatamento, discordamos. A nosso sentir, com exceção daqueles poucos impostos (como o ICMS e o IPI) cujas regras-matrizes constitucionais os incompatibilizam com a progressividade, todos os demais devem ser progressivos, para que possa ter caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes. É certo que o art. 153, § 2º, I, da CF estatui que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza "será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei". Note-se, porém, que aqui não está afirmado que somente o IR será informado pelo critério da progressividade; está afirmado simplesmente que ele será informado pelo critério da progressividade. Aliás, lá igualmente está referido que ele será informado pelos critérios da generalidade e da universalidade, e nunca se questionou que os demais impostos também devem ser informados por estes mesmos critérios. (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017, pp.105-106).

[109] CF/88, art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...)
III - renda e proventos de qualquer natureza;
(...)
§ 2º O imposto previsto no inciso III:
I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

a regra da progressividade, sua alíquota percentual crescerá conforme cresça a base de cálculo.

Assim sendo, progressividade determina que quanto maior a renda auferida (cf. aumento da base de cálculo), maior será a alíquota que recairá sobre ela, impondo, portanto, tributação proporcional à riqueza de cada pessoa. Noutras palavras, a alíquota será maior quanto maior for a renda do sujeito passivo.

Deve ser entendida como regra/técnica utilizada pelo legislador com o objetivo de alcançar a justiça fiscal, observando a capacidade contributiva de cada pessoa, no sentido de aplicação de uma tributação progressiva para aqueles que detêm maior riqueza.

Sob este viés, percebe-se que a denominada graduação crescente – pela elevação da alíquota- de um imposto encontra-se vinculada e viabiliza o cumprimento dos princípios constitucionais ora dispostos acima.

Portanto, consistirá no aumento da carga tributária aplicada, conforme a majoração de determinada alíquota, mediante verificação do aumento da base de cálculo. Além disso, cabe mencionar, que se trata de verdadeiro instrumento por meio do qual se verifica a realização do princípio da capacidade contributiva[110], sendo fator fundamental na busca pela redistribuição da riqueza, em consonância também com o princípio da isonomia.

Nessa perspectiva, cumpre relembrar o exposto acima, quando falamos em justiça fiscal (re)distributiva queremos impor que aqueles que detêm maior riqueza arcarão, efetivamente mais, observado os gastos do Estado com os serviços públicos em geral, em contraposição aos que possuem pouca riqueza, ou até mesmo nada (e não irão contribuir).

Ao encontro destas afirmações, relevantes são os ensinamentos de Roque Antonio Cazzarra:

> Impostos com alíquotas crescentes em função do aumento das suas bases tributáveis (bases de cálculo in concreto) levam corretamente em conta que o sacrifício suportado pelo contribuinte para concorrer às despesas públicas

[110] Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres, analisando a progressividade como um subprincípio o princípio da capacidade contributiva, afirma: "O princípio da progressividade aponta no sentido de que os impostos devem ser cobrados por alíquotas ascendentes no proporção em que se avolume a base de cálculo. Quanto maior for a base de cálculo, tanto maior deverá ser também a alíquota, produzindo resultado crescente." (cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários.** Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 312.)

> é tanto maior quanto menor a riqueza que possui (e vice-versa). Ademais, permitem que o Estado remova, pelo menos em parte, as desigualdades econômicas existentes entre as pessoas.[111]

Nesta acepção, pertinente estabelecer que a progressividade é uma das únicas formas para que se afastem as injustiças tributárias, vedadas por nossa Constituição Federal; formando a seguinte máxima: sem tributação progressiva, jamais se atinge a igualdade tributária[112].

Ainda, importante esclarecer que a aplicação da progressividade não deve ser pautada no retorno do benefício daquele que contribuiu mais ao erário. E sim, no conceito que traçamos de progressividade para justiça fiscal, atrelado à observância dos princípios aqui elencados, que quanto maior a capacidade contributiva, maior deverá ser a contribuição às despesas comuns do Estado, para atingir sacrifício equivalente.

Posto tal estudo, seria inconsistente descrever que a situação injusta e desigual do nosso sistema tributário seria apenas um problema meramente orçamentário, enquanto que, na verdade temos diversas opções jurídicas e normativas constitucionais. Quer-se dizer que, não podemos afastar a grande utilidade que nossos princípios tributários podem representar ao aperfeiçoamento do sistema tributário nacional, assim como a regra da progressividade.

Além do mais, importante destacar que a progressividade demanda adequação do sistema tributário nacional, de modo que sua maior influência no sistema deverá vir a preferir e a privilegiar a incidência tributária sobre outras bases, como abordada base renda, em detrimento daquela tributação sobre o consumo.

Tendo em vista que, em nosso entendimento, em muito a escolha pela considerável tributação sobre o consumo vai de encontro aos objetivos da redação do artigo 3º da Constituição Federal, quando impõe efeitos regressivos ao sistema tributário, sendo um dos grandes fatores que contribuem para o Brasil apontar índices tão altos quando o assunto é a desigualdade social.

Diante do exposto, ao próximo capítulo passaremos a análise a questão da regressividade no sistema tributário brasileiro.

---

[111] CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p.107.
[112] CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit. (nota 109) p. 107.

5. A QUESTÃO DA REGRESSIVIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A questão da regressividade no sistema tributário brasileiro foi algo que muito se quis demonstrar desde a introdução deste trabalho, marcando presença em diversas considerações, e acabou por caminhar paralelamente ao disposto nos capítulos anteriores. Assim, passemos, portanto, às devidas análises sobre a regressividade.

De modo inicial, apontamos que a tributação regressiva torna o sistema tributário brasileiro injusto[113], desigual, ineficiente e ineficaz; e dentre diversos outros motivos e fatores, ao escopo do trabalho, justificamos a regressividade pelo grande foco na tributação sobre o consumo (tributos indiretos).

Nesta modalidade anômala de tributação, verificam-se alíquotas efetivamente menores, conforme o aumento da capacidade contributiva. Ao passo que, de outro modo, o percentual de renda destinado ao consumo é decrescente, conforme aumento da riqueza do contribuinte.

O que nos preocupa acerca da tributação sobre o consumo com efeito regressivo é o fato de que determinada pessoa de poucos recursos poderá destinar grande parte de sua renda ao consumo. Visto que, essa modalidade de tributação, possui incidência sobre a renda manifestada no ato do consumo, e não no produto ou bem de consumo em si adquirido[114].

Acerca do tema, Luís Eduardo Schoueri, com precisão, elucida: "Quando se tem em mente que o tributo não incide sobre o produto, mas sobre a renda manifestada no ato do consumo, o efeito regressivo se torna imediato."[115]

---

[113] Segundo o Observatório da Equidade, do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social, em Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional, o sistema tributário é injusto em razão de cinco fatores: (1) o sistema tributário é regressivo e a carga é mal distribuída; (2) o retorno social é baixo em relação à carga tributária; (3) a estrutura tributária desincentiva as atividades produtivas e a geração de emprego; (4) o pacto federativo é inadequado em relação às suas competências tributárias, responsabilidades e territorialidades; (5) há ausência de cidadania tributária. (cf. Brasil. Presidência da República, Observatório da Equidade. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional. Brasília: Presidência da República, Observatório da Equidade, 2009.)
Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/0906_Indicadores_de_Equidade_Sistema_TN_Relatorio_Observacao_01.pdf >. Acesso em: 17 ago. 2019.

[114] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 419.

[115] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 419.

Isto ocorre porque, em certas[116] modalidades de tributação sobre o consumo, a incidência tributária quando ocorrer de maneira indireta, o ônus tributário é repassado ao consumidor final, não importando se é rico ou pobre.

Contudo, um mesmo produto poderá ter diferentes preços dentro de um mesmo mercado de consumo. E o foco de tal tributação é direcionado ao produto. Assim, o consumidor que pagar mais caro pelo produto, destinará maior parcela de sua renda a tributação, quando comparado aos demais.

No entanto, seguindo tal raciocínio e considerando consumidores com faixa de renda diversa, temos que uma pessoa de baixa renda sofrerá o maior impacto da tributação.

Conclui-se, portanto, que enquanto houver a insistência em nosso país em enfatizar a tributação sobre o consumo teremos uma sistema tributário regressivo, onde famílias de capacidade de renda menor irão sempre financiar a maior parte da arrecadação.

5.1. A REGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO E O CONTRAPESO DA PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA

Atualmente, muito se fala sobre a necessidade de se alterar, em modalidade de reforma tributária, a principal base de incidência tributária do Brasil, daquela sobre o consumo para aquela sobre a renda.

Diante do aqui já exposto, não restariam argumentos favoráveis para sustentar tal embasamento. Uma vez que, mesmo que em sua grande parte de maneira apenas normativa-jurídica, demonstrou-se amplamente que a tributação sobre o consumo, possui efeito regressivo e gera injustiça fiscal.

E que assim, priorizar a tributação sobre a renda em detrimento sobre o consumo, obteríamos e adotaríamos maior justiça fiscal. Sendo, portanto, necessária uma mudança na ênfase dos tributos indiretos para os diretos, os quais carregam em si a possibilidade de aferir

[116] É certo que nem sempre a capacidade contributiva do consumidor será atingida (por qualquer tributo, seja ele "direto" ou "indireto"), tendo em vista que a incidência econômica não se confunde com a jurídica. (Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 407).

a capacidade contributiva de cada indivíduo, contribuindo para uma maior equidade no lado da arrecadação, e por sua vez, podem promover a justiça fiscal.

Contudo, acontece que, realizar alteração das principais matrizes tributárias no Brasil, conforme conceitos aqui já expostos, e observado nossa higidez constitucional, bem como o sistema de arrecadação e repartição, não seria tarefa nada fácil, em termos gerais governamentais e estruturais (v.g. o próprio pacto federativo).

Logo, em nossa visão, acreditamos que o efeito da regressividade possa ser mitigado apenas pelo incremento, maior influência e readaptação dos princípios constitucionais ora mencionados, bem como da regra da progressividade.

Apontamos, portanto, a virtude da utilização da progressividade do imposto de renda como contrapeso à regressividade da tributação sobre o consumo. Tendo em vista que, ao observar a capacidade contributiva efetiva dos contribuintes, a progressividade da tributação destinará menores ou maiores percentuais a título de tributo devido, conforme menor ou maior capacidade contributiva.

Ao resultado que queremos alcançar neste presente trabalho, exige-se, portanto, ao imposto de renda que seja informado não apenas pelo critério da progressividade, mas também, como modalidade de dever, pelo princípio da igualdade tributária, e como consequência desse, pelo princípio da capacidade econômica.

Além da instituição da progressividade na ampliação da tributação do imposto de renda como medida contra a regressividade do sistema tributário na tributação sobre o consumo, partilhamos do entendimento[117] de que a mitigação de tais efeitos pode ser alcançada através da seletividade, entendida como uma estrutura de alíquotas diferenciadas de acordo com o grau de essencialidade dos bens. Sob tal perspectiva, daremos continuidade.

[117] Cf. estudo realizado por Maria Helena Zockun, constatou-se que a progressividade do imposto de renda não é suficiente para amainar a regressividade do imposto sobre o consumo, daí surgiu a análise do Princípio da Seletividade. (ZOCKUN, Maria Helena. **Aumenta a regressividade dos impostos no Brasil.** Informações FIPE, n. 297, junho de 2005, pp. 11-13.
Disponível em: <http://downloads.fipe.org.br/content/downloads/publicacoes/bif/2005/6_bif297.pdf>). Acesso em: 17 ago. 2019.

5.2. A ESSENCIALIDADE E A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

De maneira inicial, como forma de justificativa aos leitores, muito embora o presente tópico possa remeter a um princípio tributário, qual seja o da seletividade, sua introdução, neste momento, poderá melhor agregar ao que passa a dispor.

Conforme constatação realizada no tópico anterior, de que a tributação do consumo apresenta efeito regressivo, buscamos reflexão neste outro princípio constitucional tributário, que muito poderá ajudar no conceito trazido de justiça fiscal, assim como, por consequência, atuar como mecanismo atenuante contra a regressividade do sistema tributário nacional.

Pois bem, o Princípio da Seletividade surge, expressamente, nos artigos 153, IV, §3º, I[118], 155, II, §2º, III[119], da Constituição Federal, com normatização específica para o IPI e para o ICMS[120].

A partir da leitura dos referidos dispositivos constitucionais, verifica-se que a seletividade encontra-se vinculada à essencialidade, como um dever[121] a ser observado pelo legislador. Contudo, é certo que o texto constitucional não esclarece o que é ou o que deve ser considerado essencial.

---

[118] CF/88, art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...)
IV - produtos industrializados;
(...)
§ 3º O imposto previsto no inciso IV:
(...)
I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

[119] CF/88, art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
(...)
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
(...)
III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

[120] De um modo geral, os tributos são utilizados como instrumento de fiscalidade servindo como meio de arrecadação. Contudo, existem tributos que possuem a característica de extrafiscalidade, sendo utilizados como instrumentos de ordenação político-econômica, como é o caso do IPI e do ICMS. Nesses, a extrafiscalidade será manifestada pelo princípio da seletividade.

[121] Nosso entendimento é que o texto constitucional estabelece uma regra de estrutura, portanto, será sempre um dever direcionado ao legislador da pessoa política competente e não uma faculdade.

Dentro disso, válidos são os ensinamentos da professora Isabela Bonfá de Jesus[122] sobre a manifestação do princípio da seletividade, em função da essencialidade, podendo ser extraído que os produtos de primeira necessidade devem receber tratamento mais brando do que os dispensados às operações com produtos considerados supérfluos. Isto é, a tributação referente ao IPI ou ao ICMS deverá recair na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular.

Relativamente ao tema, observem-se os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza:

> Evidentemente, o princípio da seletividade tem por escopo favorecer aos consumidores finais, que são os que, de fato, suportam a carga econômica do IPI e do ICMS. Daí ser imperioso que sobre produtos, mercadorias e serviços essenciais haja tratamento fiscal mais brando, quando não total exoneração tributária, já que em relação a eles o adquirente, rigor, não tem liberdade de escolha.
> Demais disso, na medida em que, quanto mais pobre é a pessoa, mais ela compromete seu orçamento com a satisfação de suas necessidades básicas, é justo e razoável que estes impostos que oneram o consumo sejam mais brandos sobre operações que envolvem bens de primeira necessidade.
> Do exposto podemos concluir que toda e qualquer manipulação do IPI e do ICMS que importe modificação ou variação do valor a pagar (*quantum debeatur*) deve, sob pena de irremissível inconstitucionalidade, ser direcionada de modo a garantir-lhes o caráter de impostos seletivos, em função da essencialidade dos produtos industrializados (no caso do IPI) ou da essencialidade das mercadorias ou serviços (no caso do ICMS).[123]

Assim, a seletividade poderá ser alcançada com o emprego de técnicas de alteração quantitativa da carga tributária, uma vez que os referidos impostos podem ter alíquotas variadas, mas não em função da mensuração da base de cálculo, como no viés da tributação progressiva, mas em função dos produtos. E produto essencial é aquele que as pessoas de menor renda não podem prescindir.

Como aliada da justiça fiscal e da progressividade, a seletividade também pode ser utilizada para amenizar o efeito da regressividade causada pela tributação sobre o consumo.

Pois, dentro de tal cenário, em muito está relacionada ao aqui discutido, o princípio da seletividade poderá assegurar que bens consumidos por famílias de baixa renda sejam

---

[122] JESUS, Isabela Bonfá de. **Manual de direito e processo tributário/** Isabela Bonfá de Jesus, Fernando Bonfá de Jesus, Ricardo Bonfá de Jesus. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 259.
[123] CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017, pp.117-118.

tributados a alíquotas mais baixas que aqueles cujo consumo se dá, primordialmente, por pessoas de maiores riquezas.

Ou seja, estruturar o sistema por meio de diferenciação de alíquotas por meio da essencialidade, tende a reduzir a regressividade, visto que, os gastos das famílias da base da nossa pirâmide social são direcionados para os produtos mais básicos.

Não podemos deixar de alertar que, em sua aplicação jamais deverá resultar em discricionariedade[124]. O que deve, o legislador e o aplicador da norma, observar é o critério de variação de alíquotas conforme o produto, para o IPI, ou a mercadoria ou o serviço, para o ICMS. Pois a discricionariedade impõe o foco no contribuinte ao que o referido princípio requer que o foco seja no produto, mercadoria ou serviço.

Como objetivo de mitigar este impacto regressivo, são adotados mecanismos de seletividade e essencialidade com o escopo de reduzir a tributação sobre alguns gêneros consumíveis, reduzindo-se a carga da tributação que tanto onera o contribuinte final.

Diante do exposto, o princípio da seletividade não destoa dos cânones da justiça fiscal (cf. disposição no capítulo anterior). Assim, por que não impor tal nova perspectiva dentro do nosso sistema tributário?

[124] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. pp. 418-419.

6. CONCLUSÃO

Temos que o Direito é formado por um sistema de normas jurídicas dispostas de forma hierarquizada, de maneira que cada norma recebe o denominado fundamento de validade daquela que lhe é superior, até chegar ao nível máximo, representado pela Constituição.

Nesse panorama, vimos as fontes do direito, com enfoque maior nas fontes do direito tributário. Isto posto, alertamos sobre o papel da Constituição Federal como sendo a principal fonte do direito tributário, e para tanto identificamos sua influência, envolvimento e formação hígida para com o sistema tributário nacional.

Assim, conforme estudado no decorrer do presente trabalho, a partir de uma análise constitucional do sistema tributário brasileiro, percebe-se que este encontra-se em desalinhamento com diversos ditames constitucionais, resultando em um sistema tributário injusto e ineficaz, longe da situação pretendida que ao logo deste que denominamos de justiça fiscal, inclusive alertou-se aos efeitos regressivos que estão presentes em nosso sistema tributário.

Foi a partir da interpretação e exame de princípios constitucionais tributários, como os abordados princípios da igualdade tributária, e sob o manto deste, o princípio da capacidade contributiva, que conseguimos identificar esse desalinho.

Diante dos argumentos apresentados ao longo deste trabalho, acreditamos que a coerente observação aos princípios ora mencionados no corpo deste presente trabalho ajudariam ao sistema tributário brasileiro a reencontrar aquilo que foi inicialmente proposto pela nossa Constituição Federal, possibilitando um sólido caminhar pela uma construção de uma sociedade justa e igual.

Destacamos que a utilização do princípio da capacidade contributiva possibilita que o Estado atinja suas necessidades de naturezas financeiras e econômicas, na medida de e observando seus gastos públicos, sem impossibilitar a subsistência dos contribuintes.

Logo, apresentamos que o sistema tributário brasileiro deveria ser informado e observar ainda mais o critério da progressividade, e de certo modo ampliando para outras

além das situações constitucionais já previstas, sendo aplicada como uma regra importante ao fiel cumprimento dos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva.

Um sistema tributário orientado desta maneira, ao aplicar a técnica da progressividade de forma coerente no sentido de buscar uma justiça fiscal distributiva agirá em conformidade com os ditames de nossa constituição federal, proporcionando o que sempre foi esperado desde sua instituição em termos, principalmente, de igualdade.

Por outro lado, também muito debatemos sobre as principais bases tributárias e sua influência em nosso sistema tributário. Concluímos que, ao se utilizar a base de tributação que esteja relacionada à renda – consequentemente, estaríamos observando os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva efetiva, assim como a regra da progressividade – onerando-se, portanto, em proporções semelhantes, tanto o mais pobre quanto o mais rico, proporcionando uma maior justiça fiscal.

De fato constatamos que os princípios precisam atuar em conjunto, pois a mera atuação individual da igualdade tributária, ou a mera capacidade contributiva, ou a progressividade, ou a essencialidade (como discorremos ao final deste trabalho), não significarão a adoção de justiça fiscal por nosso sistema tributário nacional.

Os princípios em conjunto precisam de observação e participação conjunta dentro das questões aqui discutidas, por vez, alertamos uma vez mais, sejam sempre considerados os gastos públicos, diante de tais finalidades.

Em resumo final, quer-se dizer que a situação pretendida de justiça fiscal somente poderá ser alcançada com a correta apreciação e adaptação de nosso sistema tributário ao que fundamentalmente emanam os nossos princípios constitucionais.

Nessa perspectiva, mesmo considerando que alguns tributos são mais propensos a medir a capacidade contributiva e outros menos, ao trabalho importa concluir que apenas com a melhor adequação aos princípios e regras constitucionais, tornar-se-ia possível corrigir as denominações negativas de nosso sistema tributário, descritas como injusto e ineficaz, assim como, até mesmo corrigir a presença de anomalias, como a regressividade, ou pelo menos ajudem a mitigar seus efeitos perante os contribuintes de menor capacidade contributiva.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 1996 (6ª ed.,16ª tiragem, 2016).

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 21.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2ª ed. São Paulo: Lejus, 1999.

BRASIL. **Constituição Federal da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Palácio do Planalto Presidência da República, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em: 23 ago. 2019.

BRASIL. **Grandes números IRPF – ano-calendário 2017, exercício 2018**. Brasília: CETAD/ RFB, maio 2019.
Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/relatorio-gn-ac-2017.pdf>. Acesso em: 23 ago. 2019.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. **Progressividade Tributária, Segurança e Justiça Fiscal**. São Paulo: Revista Tributária e de Finanças Públicas, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017.
_____ . **Imposto sobre a Renda - perfil constitucional e temas específicos**. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método.** 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015.
_____ . **Curso de direito tributário**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
_____ . **Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
_____ . **Sobre os princípios constitucionais tributários**. Revista de Direito Tributário. São Paulo, v.55, pp. 143-155, 1991.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária: Debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social.** 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, p. 34. Disponível em Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações: <http://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UNB_b914cce92e074bcdc03073f6623fb5d9>; <http://repositorio.unb.br/handle/10482/18748>. Acesso em 23 ago. 2019.

GASSEN, Valcir. **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário.** Brasília: Consulex, 2012.

GOUVÊA, Clóvis Ernesto de. **Justiça fiscal e tributação indireta.** Dissertação (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1988. p. 81. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12032008-165615/pt-br.php>. Acesso em 23 ago. 2019.

JESUS, Isabela Bonfá de. **Manual de direito e processo tributário**. In: Isabela Bonfá de Jesus, Fernando Bonfá de Jesus, Ricardo Bonfá de Jesus. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 7ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

KINCHESCKI, Cristiano. **A formação Histórica da Matriz Tributária Brasileira.** São Paulo: Revista dos Tribunais. RT 923/451, 2012.

_____ . A matriz tributária brasileira: fundamento de um sistema tributário progressivo. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2016.
Disponível em: <http://repositorio.unb.br/handle/10482/20246 >. Acesso em 23 ago. 2019.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 33ª ed., São Paulo: Malheiros, 2016.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário.** 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006.

MCNAUGHTON, Charles Willian. **Elisão e Norma Antielisiva: Completabilidade e Sistema Tributário.** São Paulo: Noeses, 2014.

OLIVEIRA, Rafael Boccatto de. **Reforma da matriz tributária brasileira: benefícios de se alterar a principal base de incidência tributária, da sobre o consumo para aquela sobre a renda.** Trabalho de conclusão de curso (Pós-graduação Lato Sensu em Direito Tributário – LLM). São Paulo: Insper Instituto de Ensino e Pesquisa, 2018. Disponível em: <http://dspace.insper.edu.br/xmlui/bitstream/handle/11224/2048/RAFAEL%20BOCCATTO%20DE%20OLIVEIRA_Trabalho.pdf?sequence=1>. Acesso em 18 ago. 2019.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 41ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

PAZ, Sue-Ellen Nonato. **Análise da Tributação do Consumo no Brasil.** Dissertação de Mestrado. Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, 2008. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2195/065204040_Sue-Ellen.pdf>. Acesso em 18 ago. 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário.** 8ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VASCONCELLOS, Roberto França de. Fundamentos de Direito Tributário. Disciplina ministrada no Curso de Pós-Graduação lato sensu em Direito Empresarial da Fundação Getúlio Vargas (FGV): notas de aula, São Paulo, 1º semestre letivo de 2019.

WORLD BANK GROUP. Trad. BANCO MUNDIAL. **Relatório Doing Business 2019**. Disponível em: <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/b/brazil/BRA.pdf>. Acesso em 23 ago. 2019.